

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond

Marika Saar

TULEMUSPÕHISE EELARVESTAMISE RAKENDAMINE ELVA LINNAS

Magistritöö ärijuhtimise magistrikraadi taotlemiseks ärijuhtimise erialal

Juhendaja: professor Toomas Haldma

Kaasjuhendaja: teadur Kadi Timpmann

Tartu 2016

Soovitan suunata kaitsmisele

(professor Toomas Haldma)

.....

(teadur Kadi Timpmann)

Kaitsmisele lubatud “ “2016. a

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

Marika Saar

SISUKORD

SISSEJUHATUS	5
1. TULEMUSPÕHISE EELARVESTAMISE TEOREETILISED ALUSED AVALIKUS SEKTORIS	8
1.1. Tulemuspõhise eelarvestamise mõiste ja roll	8
1.2. Tulemuspõhise eelarvestamise eripärad	15
1.3. Tulemuspõhise eelarve rakendamisega seotud probleemid	17
2. TULEMUSPÕHISE EELARVESTAMISE RAKENDAMISE PARENDAMINE ELVA LINNAS	26
2.1. Uurimismeetodid ja andmed	26
2.2. Kohaliku omavalitsuse tulemuspõhise eelarvestamisega seotud regulatsioonid Eestis	29
2.3. Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine Eesti kohalikes omavalitsustes	34
2.4. Elva linna tulemuslikkuse juhtimise ja tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise analüüs	37
2.4.1. Elva linna planeerimisprotsessi analüüs	38
2.4.2. Elva linna eelarvestamisprotsessi analüüs	43
2.4.3. Elva linna aruandlusprotsessi analüüs	48
2.4.4. Elva linna otsustusprotsessi analüüs	53
2.5. Ettepanekud tulemuspõhise eelarvestamise paremaks rakendamiseks Elva linnas	57
KOKKUVÕTE	66
VIIDATUD ALLIKAD	71
LISAD	78
Lisa 1. Intervjuu küsimused omavalitsuste finantsvaldkonna ametnikelt	78
Lisa 2. Eesti omavalitsuste 2015. aasta eelarve seletuskirjade seoses arengukavade, eesmärkide, tegevuste ja mõõdikutega	79

Lisa 3. Väljavõte Elva linna 2016. aasta eelarve seletuskirja seosest arengukavaga, eelarveaasta eesmärkidest ja tulemusnäitajatest	80
Lisa 4. Elva linna tulemuslikkuse juhtimise seotud dokumendid	83
Lisa 5. Elva linna visioon ja komponentide mõõdikud.....	84
Lisa 6. Elva linna tulemuslikkuse juhtimise ajaplaan	85
Lisa 7. Elva linna tulemuslikkuse juhtimise probleemide ja lahenduste võrdlustabel	86
SUMMARY	88

SISSEJUHATUS

Tulemuspõhine eelarvestamine (*performance budgeting*) tähendab seda, et rahaeraldused avalikus sektoris seotakse soovitatavate tulemustega. Idee on lihtne, kuid selle rakendamine piisavalt keerukas.

Tulemuspõhist eelarvestamist kasutatakse Ameerika Ühendriikides ja OECD maades nii riigi kui kohaliku omavalitsuste tasandil. Eesti kohalike omavalitsustes (KOV) ei ole tulemuspõhine eelarvestamine kuigi laialdaselt levinud. Omavalitsused peaksid rohkem analüüsima, kas avalike vahendite eest pakutakse piisavalt kvaliteetset avalikku teenust. Kulud peaksid olema läbi mõeldud ja ajendatud olulistest eesmärkidest ning eesmärkide saavutamist peaks olema võimalik mõõta. Tulemuspõhine eelarvestamine aitab püstitada eesmärke ning hinnata nende saavutamist ning sellest tulenevalt tuleb otsustada ka rahaeraldused.

Tulemuspõhise eelarvestamisega on tihedalt seotud strateegiline planeerimine ja tulemuste hindamine, teisiti aruandlus. Selles töös vaadeldakse planeerimis-, eelarvestamis-, aruandlus-, ja otsustusprotsessi (nn Demingi ring) terviklikkust Elva linnas. Töö aktuaalsus seisneb selles, et 2016. aasta eelarve koostamisel kasutati esmakordselt Elva linnas tulemusnäitajaid. Elva linn on astunud esimesed sammud tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks ning magistritöös on võimalik analüüsida rakendamise protsessi ning teha ettepanekuid edaspidisteks tegevusteks. Elva linnas oli tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks olemas nii poliitiline tahe kui ametnike valmisolek.

Magistritöö eesmärk on välja töötada ettepanekud tulemuspõhise eelarvestamise paremaks rakendamiseks Elva linnas.

Töös on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. anda ülevaade avaliku sektori tulemuspõhise eelarvestamise mõistest ning seostest Demingi ringi ehk *Plan-Do-Check-Act* (PDCA) tsükliga,
2. tuua välja tulemuspõhise eelarvestamise eripärad võrreldes traditsioonilise eelarvestamisega,
3. tuua välja tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisega seotud probleemid,
4. analüüsida regulatsioone, mis on seotud tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisega Eestis kohalikes omavalitsustes;
5. selgitada välja, kui laialdaselt Eesti kohalikes omavalitsusest rakendatakse tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtteid;
6. analüüsida tulemuslikkuse juhtimise ja tulemuspõhise eelarvestamise protsessi Elva linnas,
7. välja töötada ettepanekud tulemuspõhise planeerimis-, eelarvestamis-, aruandlus- ja otsustusprotsessi parendamiseks Elva linnas.

Magistritöö põhineb kvalitatiivsetel uurimismeetoditel. Kasutatud on erinevaid teadusartikleid, varasemate uuringute tulemusi ning analüüsitud õigusakte ja haldusdokumente. Töö oluline osa on Eesti kohalike omavalitsuste 2015. aasta eelarve seletuskirjade analüüs eesmärgiga selgitada välja kui laialdaselt on levinud tulemuspõhise eelarvestamise protsess Eestis. Töö käigus viidi läbi kaks personaalset ja üks fookusgrupi intervjuu. Uurimismeetoditena on kesksel kohal dokumendianalüüs, intervjuud ja osalusvaatlus, kuna autor vastavalt oma ametikohustustele osaleb Elva linna juhtimises.

Esimeses, teoreetilises peatükis uuritakse tulemuspõhise eelarvestamise mõistet ja rolli avalikus sektoris. Antakse ülevaade tulemuspõhise eelarvestamise mõistest, kategooriatest, seostest uue avaliku juhtimise ja tulemusjuhtimisega. Vaadatakse tulemuspõhise eelarvestamise asetust PDCA tsükli. Võrreldakse tulemuspõhist ja traditsioonilist eelarvestamist ning kaardistatakse tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisega seotud probleeme. Kasutatud kirjandus käsitleb nii kohaliku omavalitsuste kui riikide keskvalitsuste praktikat tulemuspõhise eelarvestamise juurutamisel. Töö autor ei pidanud vajalikuks teoreetilise kirjanduse puhul keskenduda ainult kohalike omavalitsusi käsitlevale kirjandusele kuna erinevates riikides on valitsemissüsteemid erinevad ning kohalikud omavalitsused pole oma funktsioonide ja

struktuuride erinevuste pärast võrreldavad. Töö autori hinnangul on tulemuspõhise eelarvestamise olemus ja probleemid kogu avalikus sektoris sarnased ja kohalik omavalitsus ei eristu oluliselt keskvalitsusest.

Maailmas on tulemuspõhist eelarvestamist põhjalikumalt uuritud ning erinevaid artikleid võib leida juba 1970ndatest aastatest. Tulemuspõhist eelarvestamist on uurinud Bogt Hollandist; Harvardi ülikooli lektor Behn, OECD avaliku sektori eelarve valdkonna juht Curristine, Marylandi ülikooli professor Schick ja paljud teised, keda on käsitletud ka järgnevas töös. Ka Eestis on tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist uuritud (Raudla 2013; Grossi 2010; Haldma *et al* 2008; Tikk 2013). Vaatamata sellele puuduvad kohalikele omavalitsustele tulemuspõhise eelarvestamise praktilised juhendmaterjalid.

Teises, empiirilises peatükis analüüsitakse Elva tulemuslikkuse juhtimise ja tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist. Töös analüüsitakse tulemuspõhise eelarvestamisega seotud regulatsioone Eesti kohalikes omavalitsustes ja Eesti kohalike omavalitsuste 2015. aasta eelarvete seletuskirjades toodud seoseid arengukava ja/või eesmärkidega. Analüüsi eesmärgiks oli välja selgitada, millistes omavalitsustes Eestis kasutatakse tulemuspõhist eelarvestamist. Mahukam osa on seotud Elva linna tulemuslikkuse juhtimise ja tulemuspõhise eelarvestamise analüüsimisega, millele on lisatud Saue ja Tallinna linna esindajatega tehtud intervjuudest saadud teave. Peatüki lõpus esitatakse ettepanekud tulemuspõhise eelarvestamise paremaks rakendamiseks Elva linnas.

Märksõnad: kohalik omavalitsus, tulemuspõhine eelarvestamine, tulemusnäitajad, Demingi ring ehk PDCA tsükkel.

1. TULEMUSPÕHISE EELARVESTAMISE TEOREETILISED ALUSED AVALIKUS SEKTORIS

1.1. Tulemuspõhise eelarvestamise mõiste ja roll

Tulemustele suunatud protsessidel on avalikus sektoris kandev ja kasvav roll. Inimesed muutuvad järjest teadlikumaks, küsimaks, kas maksudena kokku kogutud raha kasutatakse parimal viisil, mis tagab riigi arengu ja paremad avalikud teenused. Nõudlikumad kodanikud esitavad väljakutse avaliku sektori juhtimis- ja finantsjuhtimisprotsessidele. Järgnevas peatükis kirjeldatakse lisaks tulemuspõhise eelarvestamise mõistele ja kategooriatele seoseid tulemusjuhtimise, uue avaliku juhtimise ja *Plan-Do-Check-Act* (PDCA) ehk Demingi tsükliga.

Tulemuspõhine eelarvestamise laialdasem levik on tihedalt seotud uue avaliku juhtimise (*New Public Management* – NPM) ideega alates 1980ndatest. Hood (1991) on välja toonud, et kogu uue avaliku juhtimise idee seisnes erinevuste vähendamises või lausa kaotamises avaliku ja erasektori vahel. NPMis on nähtud avaliku sektori katset täiustada avalikke teenuseid kasutades erasektori lähenemist (Denhardt, R.B., Denhardt, J.V. 2000). Hartley (2005) kirjeldab NPMi kui suhte muutust avaliku teenuse pakkuja ja kliendi vahel. Muudatuste ulatus riikide lõikes on olnud erinev, kuid kunagi varem ei ole administratiivsed muudatused nii paljudes maades samaaegselt saavutanud nii palju tähelepanu (Pollitt, Bouckaert 2004: 24). Tulemuspõhine eelarvestamine on üks NPMiga kaasnevaid muudatusi, millega riigid on tegelema hakanud (*Ibid.*).

Uue avaliku sektori finantsjuhtimise (*New Public Financial Management* NPFM) mõistet käsitletakse nii meetodikana kui ka otsustusprotsessina. Uus avaliku sektori finantsjuhtimine sisaldab Guthrie *et al.* (1999: 210) hinnangul muutusi finantsaruannete süsteemis, arenguid avaliku teenuste juhtimises ja hinnakujunduses. Oluline osa on tulemuslikkuse hindamisel, mis sisaldab erinevate tulemusindikaatorite kasutamist.

Muutused toimuvad ka avaliku sektori aruandluses, järjest enam hakatakse hindama avaliku teenuse tõhusust ja efektiivsust.

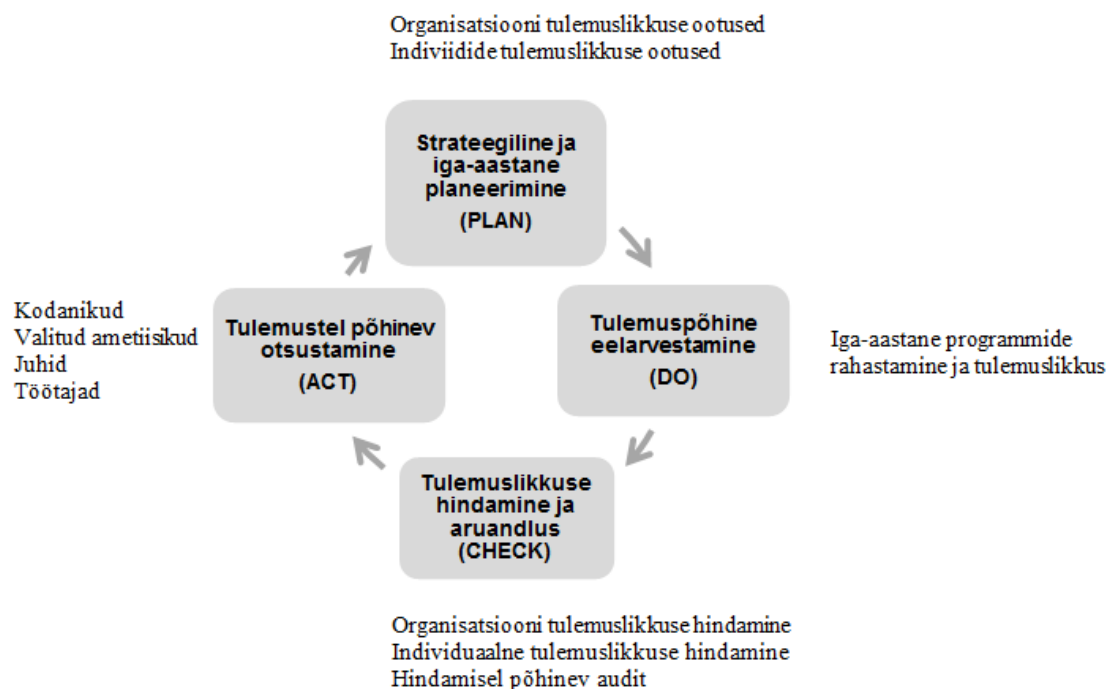
Tulemuspõhise eelarvestamise mõistet ennast on võrdlemisi keeruline defineerida (Robinson, Brumby 2005: 4), kuid järgnevalt on ära toodud mõned levinumad käsitlused. Tulemuspõhine eelarvestamine tähendab eelkõige seda, et eelarve on seotud püstitatud eesmärkide ja oodatavate tulemustega, kuid oluline on see, et ka otsused järgnevate perioodide rahajaotuse kohta tehakse lähtuvalt saavutatud tulemustest. Selline „tõeline“ tulemuspõhine eelarvestamine on väga haruldane. (Curristine 2005: 135) Sama mõtet toetab Schick (2003: 101), kes väidab, et otsene tulemuspõhise eelarvestamise definitsioon on seotud tihedalt eelarvega ehk iga ressursside juurdekasv mõjutab otseselt väljundite või muude tulemuste kasvu. Tulemuspõhises eelarvestamises seotakse ressursside eraldamine mõõdetavate tulemustega (Karu *et al.* 2007: 145); oluline on rõhutada, et tulemusena käsitletakse selles kontekstis mitterahalist tulemust. Congqin (2007) väidab oma artiklis, et tulemuspõhise eelarvestamise puhul ei ole tegemist lihtsalt innovaatilise eelarvestamisega, vaid revolutsioonilise meetodiga kogu avaliku sektori valitsemises.

Tulemuspõhine eelarvestamine on tihedalt seotud tulemuslikkuse juhtimisega (*performance management*), mis on suunatud mõõdetavatele tulemustele võimaldades otsustada, kuidas pakkuda paremat avalikku teenust (Curristine *et al.* 2007: 12). Tulemuslikkuse juhtimist saab ellu viia ilma tulemuspõhise eelarvestamiseta kuid tulemuspõhine eelarvestamine ilma tulemusliku juhtimiseta ei ole võimalik (Rivenbark, Kelly 2006: 37). Tulemuslikkuse juhtimise puhul on oluline, et organisatsiooni strateegilised eesmärgid oleksid seotud tulemustega. Iga organisatsioon loob endale oma tulemusjuhtimise süsteemi, mis väljendab organisatsiooni prioriteete. Tulemusjuhtimise olulised elemendid on eestvedamine ja suunamine (*leadership and direction*), süsteem ja informatsioon (*systems and information*), protsessid (*processes*), inimesed (*people*) ja organisatsioon (*organisation*). Juhtide eesmärk on viia ellu organisatsiooni visioon ja strateegia, saavutada püstitatud tulemusi. Tegevusi peavad toetama tehnilised süsteemid, olulisel kohal on informatsiooni kogumine, analüüsimine ja esitlemine nii otsustajatele kui teistele huvilistele. Protsessid peavad toetama tulemustel põhinevat otsustamist. Väga olulisel kohal on kompetentsete inimeste väärtustamine, juhtimine ja arendamine.

Organisatsiooni kui terviku puhul on oluline nii juhtimine kui struktuur. (New Public...2010)

Tulemuspõhine eelarvestamine on vaid üks osa tulemuslikkuse juhtimise tsüklist. Tulemuspõhise eelarvestamisega on seotud planeerimine, tulemuste mõõtmine, analüüsimine. Tulemuspõhist eelarvestamist saab illustreerida Demingi ringi ehk PDCA (*Plan-Do-Check-Act*) tsükliga. Kasutusel on ka PDSA (*Plan-Do-Study-Act*) tsükkel, mida tihtilugu käsitletakse sarnase mõistena, kasutades kaldkriipsu lühendite vahel (Popescu, C.R., Popescu, V.A. 2015): 1993. aastal Deming modifitseeris algset tsükli ning kasutas seda õppimise ja arenguprotsessi kirjeldamiseks PDSA tsüklina. Deming ise on soovinud vahet teha PDCA ja PDSA tsüklil. Erinevus on seotud kolmanda etapiga, kus ühel juhul nimetatakse seda etappi „*check*“ ja teisel juhul „*study*“. *Check* tähendab eelkõige seda, et vaadatakse rakendamise efekt, kuid *study* käsitleb etappi laiemalt: peale analüüsi lõpule viimist tuleb võrrelda andmeid eelnevaga ning sellest tuleb teha järeldused, millest õppida. (Moen, Norman 2010: 26-27). PDCA kriitikana võib välja tuua, et tsükkel oli algselt kavandatud tööstussektorile (*Ibid.*: 24), kuid uuringud näitavad, et Demingi ringi on võimalik edukalt kasutada avaliku sektori ja kohaliku omavalitsuse finantsmudelite kirjeldamiseks (vt nt Epstein, Campbell 2002; Haldma *et al.* 2008; Tikk 2013).

Epstein ja Campbell (2002) on analüüsinud tulemuslikkuse mõõtmist läbi eelarve, juhtimise ja aruandluse USA Texase osariigis Austini linnas, eesmärgiga muuta juhtimine veelgi tulemustele orienteeritumaks ning süsteemsemaks. Juhtumuringus oli välja toodud Austini audiitorbüroo kujundatud tulemusjuhtimisring (*managing-for-results*), mis põhineb PDCA ringil (joonis 1). Seetõttu on magistritöös kasutatud valdavalt PDCA tsükli mõistet.



Joonis 1. Austini linnavalitsuse tulemusjuhtimise tsükkel

(Allikas: Austini linna audiitorbüroo, viidatud Epstein, Campbell 2002: 2 vahendusel).

Joonisel 1 kujutatud nelja etapi lahtimõtestamisel on lisaks Austini linna audiitorbüroole (Epstein, Campbell 2002: 2) tuginetud Demingi käsitlusele (Deming 2000: 32-33):

1. Strateegiline ja iga-aastane planeerimine (*plan*) sisaldavad nii organisatsiooni kui indiviidide ootuseid tulemuslikkuse osas. Esimene samm on kogu ringi alus, mis vajab põhjalikku analüüsi, kuna järelemõtlematu start võib olla ebaefektiivne, kallis ja pettumust valmistav. Planeerimisfaasis võrreldakse ka erinevate valikute tulemusi. KOVides teostub see faas pikemaajaliste arengukavade ja eelarvestrateegiate kaudu.
2. Tulemuspõhine eelarvestamine (*do*) sisaldab iga-aastaseid programmide rahastamisi ja teostust. Tegemist on tegutsemisfaasiga vastavalt esimeses etapis planeeritule. Eelarvestamise etapp teostub KOV-des iga-aastaste eelarvete kaudu, mis tuginevad arengukavadele ja eelarvestrateegiale.
3. Tulemuslikkuse hindamine ja aruandlus (*check/study*) on organisatsiooni ja indiviidide tulemuslikkuse hindamine, mõõtmistel põhinev audit. Kolmandas faasis tuleb analüüsida, kas tulemused olid vastavuses ootustega. Kui ei, siis tuleb

vaadata üle tehtud otsused ja plaanid ning vajadusel neid muuta. KOVides koostatakse igal aastal tegevusaruanne, mis on majandusaasta aruande üks osa.

4. Tulemuslikkusel põhinev otsustamine (*act*) kaasab kodanike, valitud esindajate, juhtide ja töötajate otsuseid. See on hetk, kus tuleb otsustada, kuidas tegutseda ning kas on vajadus teha protsessis muudatusi. Neljas etapp tugineb kolmandas etapis kogutud andmetele ja analüüsidele ning vajadusel tuleb ring uuesti läbida, arvestades teistsuguseid keskkonnatingimusi, inimesi ja reegleid.

Austini linna ringi kujul on tegemist tervikprotsessiga, mis seob planeerimise, eelarvestamise, tulemuslikkuse mõõtmise ja tulemustel põhineva otsustamise. Sellist ringi on võimalik kohandada ka Eesti kohalikes omavalitsustes. Iseküsimus on, kui terviklikult on tsükli erinevad osad Eestis välja arenenud, missugused on paremini juurutatud ning millises etapis esinevad suurimad probleemid.

Haldma *et al.* (2008: 6) on uurinud PDCA tsükli terviklikkust Eesti kontekstis ning leidnud, et PDCA ring peegeldab hästi tulemuslikkuse juhtimise ideed. Eesmärgid on määratud, juhid püüdleval eesmärkide poole, tulemused mõõdetakse ja dokumenteeritakse ning seda informatsiooni kasutatakse programmi rahastamisel, kujundamisel ja elluviimisel. Artiklis võrreldakse tulemusjuhtimise süsteemi kahes Eesti suurimas linnas tuginedes Demingi ringi teoreetilisele raamistikule. Täpsemalt on analüüsitud ühistranspordi korraldust. Analüüsist selgub, et strateegilise planeerimise puhul peaks oluliselt täpsemalt sõnastama eesmärgid, eelarvestamise puhul oli eesmärkidest lähtumine vähene ning tulemusnäitajatest oli kasutatud vaid ühte indikaatorit (liinikilomeetrid). Tulemuslikkuse hindamine ja aruandlus toimub lepingupõhiselt, kuid informatsioon aruannetest ei jõua tagasi strateegilise planeerimise etappi. Uuringus järeldati, et ühistranspordi juhtimises Eesti kohalikes omavalitsustes ei rakendata Demingi ringi täistsüklit, valitseb nõrk seos strateegilise planeerimise ja eelarvestamise ning tulemuslikkuse mõõtmise ja strateegiliste eesmärkide vahel.

Demingi ringi esimene etapp on seotud planeerimisega. Bryson ja Boal (1983) lisasid, et eesmarke võetakse planeerimisprotsessis tõsiselt ainult siis, kui neist sõltub eelarve. See, kuivõrd eelarve sõltub seatud eesmärkidest, oleneb paljus organisatsiooni kultuurist ja juhtimisest. Loomulikult peavad seda toetama seadusandlus ja reeglid. Brysoni ja Boali väide viitab sellele, et kogu tsükkel on omavahel seotud; tegutsemine peab tuginema

plaanidele ja eesmärkidele, kuid planeerida on mõtet ainult siis, kui selle järgi ka tegutsetakse. Robinson ja Last (2009: 5) rõhutavad, et kui planeerimisprotsess on eraldatud eelarveprotsessist, ei pruugi tulemuspõhine eelarvestamine saavutada soovitud tulemusi.

Kokkuvõtvalt selgub, et PDCA tsükkel on sobiv raamistik, millega analüüsida kohaliku omavalitsuste juhtimistsüklit, kuid käesoleva magistritöö rõhuasetus on tulemuspõhisel eelarvestamisel, millel on tugevad seosed planeerimise ja aruandlusega. Congqin (2007) kinnitab, et tulemuspõhine eelarvestamine on otseselt seotud pikaajalise planeerimisega (3-5 aastat), millele tugineb iga-aastane eelarve. Iga-aastases plaanis pannakse paika eesmärgid ja kvantitatiivsed indeksid nende mõõtmiseks ning tulemusi hinnatakse iga aasta lõpus. Avalikus sektoris on olulisel kohal pikaajaline planeerimine, arengukavade ja eelarvestrateegiate koostamine ning käesoleva ja eelmise eelarveperioodi tulemused on tulemuspõhise eelarvestamise aluseks. Tulemuspõhise eelarvestamise käigus lisatud tulemusnäitajad aitavad hinnata tulemuste saavutamist ning need tuleb siduda aruandlusega.

Peatüki alguses kirjeldati „tõelise“ tulemuspõhise eelarvestamise mõistet, kuid lähenemine tulemuspõhisele eelarvestamisele on laiem kui otsene seos tulemuste ja rahastamise vahel. Tabelis 1 on ära toodud erinevad tulemuspõhise eelarvestamise kategooriad: esitluslik, tulemusinfo põhinev eelarvestamine ja otsene tulemuspõhine eelarvestamine. Autori hinnangul on kategooriad arengulises seoses ehk organisatsiooni eesmärk peaks olema liikuda esitluslikust tulemuspõhisest eelarvestamisest edasi otsesele tulemuspõhisele eelarvestamisele.

Tabel 1. Tulemuspõhise eelarvestamise kategooriad

Eelarvestamise tüüp	Seos tulemusinfo ja rahastamisega	Planeeritud ja tegelik tulemus	Peamine eesmärk eelarve protsessis
Esitluslik	Seost pole	Eesmärkide- ja/või tulemusindikaator	Aruandlus
Tulemusinfo põhinev eelarvestamine	Nõrk ja kaudne seos	Eesmärkide- ja/või tulemusindikaator	Planeerimine ja/või aruandlus
Otsene tulemuspõhine eelarvestamine	Tugev ja otsene seos	Tulemusindikaator	Ressursside jaotus ja aruandlus

Allikas: (Curristine *et al.* 2007: 14).

Esitluslik (*presentational budgeting*) tulemuspõhise eelarvestamise tüüp tähendab seda, et eelarvedokumenti on lisatud tulemusinformatsioon. Informatsioon viitab eesmärkidele või tulemustele või mõlemale ja mõeldud on ta eelkõige taustainfoks, mida kasutatakse ka eelarveläbirääkimiste käigus. Selle tüübi puhul ei mängi tulemusinfo rolli otsustusprotsessis, peamiselt kasutatakse tulemusinfot edaspidises aruandluses. Tulemusinfo põhinev eelarvestamise (*performance-informed budgeting*) puhul on ressursside jaotus kaudselt seotud tulevaste või ka eelnevate tulemustega. Tulemusinfot kasutatakse kaalutlusena kogu eelarvestamise protsessi käigus, aga see ei tähenda, et sellele on otsene seos ressursside hulga, mida teatud programmidele või tegevustele määratakse. Tulemusinformatsiooni võidakse kasutada nii planeerimisel kui aruandluses. Otsese tulemuspõhise eelarvestamise (*direct/formula performance budgeting*) puhul on teatud sektorites otsesed seosed tulemuslikkuse ja rahastamise vahel, paraku paljudes sektorites võib olla üleüldse võimatu sellist seost saavutada. See eeldab selget ja konkreetset väljundite mõõtmist ning kuluinformatsiooni. (Curristine *et al.* 2007: 14-16)

Seega tuleks tulemuspõhisest eelarvestamisest rääkides täpsustada, millist konkreetset tüüpi rakendatakse. Ei ole olemas tulemuspõhise eelarvestamise süsteemi, mis oleks edukas kõikides riikides; iga mudel peab arvestama konkreetset poliitilist ja institutsionaalselt konteksti ning on pidevas arengus. Siiski, vaatamata kahtlustele on tulemuslikkuse liikumine tulnud, et jääda. (Curristine *et al.* 2007:27) Kohaliku omavalitsuse finantsjuhtimise käsiraamatus (Kukk 2012) on kaudsed soovitusel tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks, kuid otsesemaid juhiseid ei ole põhimõtte rakendamiseks Eestis antud.

Tulemuspõhise eelarvestamise olemus tähendab seda, et otsitakse vastus kolmele küsimusele: mida tahetakse muuta ning milline on selle muutuse mõju ühiskonnas, kuidas seda muudatust teostatakse ja milline on konkreetne väljund ning kuidas selgub, kas ollakse edukas muudatuste tegemisel ehk kuidas seda mõju mõõdetakse (Karu *et al.* 2007: 145). Need kolm küsimust võtavad hästi kokku kogu tulemuslikkuse juhtimise tsükli. Algselt tuleb mõelda eesmärgile, kuidas sinna jõuda ning millega eesmärgi täitmist hinnata.

Tulemuspõhiseks eelarvestamiseks peetakse seda, kui eelarve juures kasutatakse tulemusinformatsiooni kuni selleni, et rahastamise otsused on otseselt seotud

tulemustega. Tulemuspõhine eelarvestamine on tugevalt seotud strateegilise planeerimise ja tulemuslikkuse hindamisega ning nende protsesside vahelisi seoseid saab edukalt illustreerida PDCA tsükli ehk Demingi ringiga. Tulemuspõhine eelarvestamine on pidevalt arenev protsess, mille peab iga riik ja organisatsioon endale ise kujundama.

1.2. Tulemuspõhise eelarvestamise eripärad

Autori hinnangul on oluline kõrvutada tulemuspõhist eelarvestamist traditsioonilisega, et tekiks ülevaade kahe lähenemise erisustest ja sarnasustest. Lisaks selgitatakse kassapõhise ja tekkepõhise eelarvestamise erinevusi ning nende seoseid tulemuspõhise eelarvestamisega.

Traditsioonilise eelarvestamise all on töös silmas peetud eelkõige kulupõhise eelarvestamise meetodit. Kulupõhise eelarvestamise (*cost-based budgeting, line-item budgeting*) puhul koostatakse eelarve eelmise aasta eelarve täitmise alusel, ressursid jagatakse vastavalt iga kuluobjekti maksumusele, eelarve kootatakse kulude kasvuprotsendi põhimõttel ning vaadatakse eelarve sisendit ja protsessi, mitte tulemust (Karu *et al.* 2007: 141-142). Lisaks on tuntud ka nullbaasilise eelarvestamise (*zero-based budgeting*) meetod, mis tähendab sisuliselt seda, et kogu planeerimine algab nullist ning eelnevalt tehtud kulusid ei arvestada. (*Ibid.*: 143-144)

Raamatupidamises eristatakse tekke- ja kassapõhist arvestust. Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus (KOFS) sätestab, et tekkepõhises eelarves kajastatakse tehingud vastavalt nende toimumisele, sõltumata sellest, millal nende eest raha laekub või välja makstakse. Kassapõhises eelarves kavandatakse majandustehingud selles perioodis, millal planeeritakse nendega seotud raha laekumine või väljamaksmine. KOFS § 5 lubab kohalikel omavalitsusel kasutada nii tekke- kui kassapõhist eelarvestamist.

Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise eelduseks on tekkepõhine eelarvestamine, mis võimaldab siduda kulutatavad ressursid tulemustega (Congqin 2007: 73). Traditsiooniline eelarvestamine on tihedalt seotud kassapõhise eelarvestamisega; tegemist on kõige lihtsama süsteemiga, mis salvestab väljaminekud ja tulud ainult siis, kui toimub reaalne raha ülekandmine (Diamond 2002: 2). Eesti kohalikes omavalitsustes

on levinud valdavalt kassapõhine süsteem. Traditsiooniline eelarvestamine on küll tihti kassapõhine, kuid võib põhimõtteliselt olla ka tekkepõhine. Valik tekke- ja kassapõhise eelarvestamise vahel mõjutab otseselt tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist.

Tulemuspõhise eelarvestamise meetod on tihedamalt seotud avaliku sektori üldise juhtimisega kui kulupõhise või nullbaasilise eelarve meetodi korral. Tegemist on avaliku sektori juhtimisinstrumendiga, mida seob finantsressurssidega strateegilise planeerimise, oodatavad tulemused ning nende saavutamise kontrolli ja hindamise. (Karu *et al.* 2007: 146) Tulemuspõhise ja traditsioonilise eelarvestamise meetoditest annab ülevaate tabel 2.

Tabel 2. Traditsioonilise ja tulemuspõhise eelarvestamise võrdlus

	Traditsiooniline eelarvestamine	Tulemuspõhine eelarvestamine
Hinnang protsessile	Eelarvestamine on lihtne ja kergesti mõistetav.	Eelarvestamine on keeruline, vajalik on eesmärkide seadmine, tulemusindikaatorite väljatöötamine, mõõtmine ja tulemuste analüüsimine.
Organisatsiooni areng	Pole vajadust mõelda, milline on hetkeolukord ja kuhu soovitakse jõuda.	Juhtidel on suurem tegutsemisvabadus ja vastutus ning pidevalt peab mõtlema sihile, kuhu jõuda. Soodustab tervikpildist lähtuvat mõtlemist.
Seosed planeerimise ja juhtimisega	Planeerimise, juhtimise ja eelarvestamise vahel otsesed seosed puuduvad.	Eelarve on seotud planeerimise ja juhtimisega.
Info tulemuste kohta	Puudub info selle kohta, mida eelarvega kavatsetakse saavutada.	Info vahendite kulutamise ja tulemuste osas on avalikkusele arusaadavad.
Ressursitaotluste hindamine	Keeruline, kuna puudub info, mida kaotatakse või võidetakse kui ressursse vähendada või suurendada.	Kõigi funktsioonidele (teenustele) tehtavad kulud on teada ning võimaldab hinnata otsuste tagajärgi võimalikult täpselt.
Rahastamise põhimõte	Iga järgmine eelarve on eelmise jätk suuremas mahus (kasvuprotsent), soosib mittevajalike tegevuste jätkamist.	Tulemus ja selle saavutamise kulud on kergesti mõõdetavad ja võrreldavad, kui palju tulemusi on võimalik saavutada teatud vahendite eest; võimalus lõpetada kiiresti kahju ja liigseid kulutusi nõudev tegevus.
Sisendid	Eelnev finants- ja personaliinfo	Tulemuslikkuse hindamine ja analüüs
Väljundid	Eelarve ja kulude plaan	Eelarve on seotud tegevuste ja programmide eesmärkidega.

Allikas: (Crisostomo 2015: 41; Karu *et al.* 2007: 141-147; Joyce 2003; Sabo 2014; Congqin 2007); autori koostatud.

Tabelis 2 on võrreldud kahte eelarvestamise süsteemi lähtuvalt organisatsiooni arengust, seostest planeerimise ja juhtimisega, protsessi informatiivsusest, ressursitaotluste hindamisest, rahastamise põhimõtetest ning sisenditest ja väljunditest lähtuvalt. Traditsioonilise eelarvestamise protsess on oma olemuselt lihtne, ei tegeleta tulemuslikkuse analüüsimisega, pole sõnastatud mitterahalist tulemusinformatsiooni. Peamine miinus seisnebki selles, et ei mõelda sellele, mida eraldatud vahendite eest peaks saavutama ning kuhu suunas liikuma. Ka traditsioonilise (tekkepõhise) eelarvestamise korral saab tegelikult järgida PDCA tsüklit, kuid vaid finantsilises vaates. Tulemuspõhise eelarvestamise puhul on väga oluline planeerimise ja juhtimise seos eelarveprotsessiga, mis muidugi muudab protsessi keerulisemaks, sest peab tegelema õigete tulemusnäitajate leidmise ja mõõtmisega ning analüüsiga, kas saavutatud tulemus vastas püstitatud eesmärgile. Eelarveprotsessi juures on olulisel kohal mitterahaline tulemusinformatsioon.

1.3. Tulemuspõhise eelarve rakendamisega seotud probleemid

Tulemuspõhine eelarvestamine on keeruline protsess, kuna otsese tulemuspõhise eelarvestamise puhul sõltub rahastamine tulemustest. Otsustusprotsessile eelneb planeerimisprotsess, tulemusnäitajate leidmise, tulemuste mõõtmise ja analüüsimise protsess. Järgnevas peatükis kaardistatakse tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisega seotud probleemid.

Robinson ja Brumby (2005: 3) on tõstatanud küsimuse, kas tulemuspõhine eelarvestamine on poliitiliselt naiivne ja administratiivselt utoopiline: paljudes riikides on tulemuspõhist eelarvestamist rakendatud, kuid edulugusid on vähe. Tulemusinformatsiooni kasutamine kohalikes omavalitsustes ei pruugi tähendada, et see mõjutab eelarveotsuseid. Ameerika Ühendriikides viidi aastatel 1986 ja 1996 läbi uuring kohalike omavalitsuste eelarvepraktikute seas. Selles võrreldi eelarve trende ja tootlikkust praktikas. Keskmise osalejate arv kahes uuringus oli 750, küsitluste läbiviimiseks kasutati erialaliitu *Government Finance Officers Association*. Sellest uuringust selgus, et tulemusinformatsiooni kasutamine ei tähenda veel mõju eelarve otsustusprotsessile. Isegi kui seadusandlus näeb ette tulemuslikkuse mõõtmist, jääb tihtilugu mõju otsustele nõrgaks. (O'Toole, Stipak 2015) Paljud on arvamusel, et

tulemuseelarvestamine on läbi kukkunud, kui ressursse ei jagata vastavalt sellele, kuidas on esitletud tulemusi. Kuid tulemuseelarvestamine on edukas ka sel juhul, kui protsessi on kaasatud tulemuslikkusega seotud infot, vaatamata sellele, kas see mõjutab konkreetset väljundit (Rivenbark, Kelly 2004: 52; Schick 2007: 124). Konkreetsete ressursijaotusotsuste mittesidumine tulemuslikkusega on probleem, kuid, nagu eelnevalt kirjeldatud, on tulemuspõhise eelarvestamise kategooriaid erinevaid ning see ei tohiks saada tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise takistuseks.

Tulemuspõhise eelarvestamise oluline osa on eesmärkide seadmine, mis aitab selgeks teha ootused tulemustele teatud ajaperioodi jooksul. Paljud riigid ja organisatsioonid on raskustes sellega, kui palju ning mis tasanditel eesmärke peaks olema. Probleem võib olla selles, et eesmärgid on liiga madalad või liiga kõrged. Liiga palju eesmärke annab rohkelt informatsiooni ja on keeruline seada prioriteete, samas liiga vähe ei anna piisavalt efekti. (Curristine 2005: 147) Oluline on mõista, et paljud kvantitatiivsed tulemused iseloomustavad lühiajalisi eesmärke; küsimus on aga selles, kui oluline on lühiajalise eesmärgi tulemus pikaajaliste eesmärkide täitmisel (Bogt 2001: 634). Seega on pikaajaliste eesmärkide alla lühieesmärkide seadmine vastutusrikas – peab olema veendunud, et iga-aastased sammud ikkagi viivad lähemale eesmärkide täitmisele. Valesti valitud eesmärgid ja indikaatorid on tulemuspõhise planeerimise ohtudeks (Kukk 2012).

Üks põhjus, miks tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine on keerukas, on seotud tulemusinformatsiooniga. Olles seadnud eesmärgid, on meil vaja leida tulemusnäitajad, mis iseloomustavad kõige paremini soovitud tulemusi. Tekib küsimus, kui palju näitajaid peaks olema ühe eesmärgi mõõtmiseks ning kuidas see informatsioon kokku koguda. Tulemusinformatsiooni kasutamine on oluline poliitikate hindamisel ja parandamisel juhtimisanalüüsis, eelarveanalüüsis, täidesaatva võimu aruandes parlamendile, avalikkusele suunatud aruandluses. On oht, et liiga palju informatsiooni pigem takistab kui aitab otsustada. (Curristine 2005: 129, 137) On olemas ka piirid, kui palju informatsiooni otsuste tegijad kasutavad. Oluline on informatsiooni kvaliteet – mõõta võib igasuguseid asju, kuid tuleb küsida, mida selle kvantitatiivse infoga peale hakata. Palju kvalitatiivset infot võib osutada kasutuks, kui seda ei saa kasutada organisatsiooni ja poliitikate kontrollimiseks. (Bogt 2001: 632) Tulemusnäitajate määramisel on

valikukoht, kas teha seda läbi väljundite (*outputs*) või mõjude (*outcomes*). Väljundite mõõtmine on kindlasti lihtsam, kuid siinkohal võib tekkida oht, et keskendutaksegi väljunditele ning tegevuste mõju jääb tahaplaanile. (Blöndal 2003)

Suurim väljakutse tulemuspõhise eelarvestamise juures on tulemusinformatsiooni hoidmine võimalikult lihtsa ja kasutatavana. Keerulist tulemusinformatsiooni süsteemi ei ole võimalik juurutada lühikese ajaga, sellise informatsiooni kogumine on kallid ja nõuab inimestelt erilisi oskusi. OECD riikides võttis tulemusinfo süsteemi väljaarendamine aastakümneid (Robinson, Last 2009: 4). Ühtse tulemuspõhise eelarvestamise metoodika peale sundimine kõigile asutustele ei vii tõenäoliselt soovitud tulemuseni. Mõistlikum on lähenemine, kus organisatsioon saab ise endale välja töötada sobiva süsteemi lähtuvalt oma vajadustest, eelkõige kehtib see tulemusinformatsiooni osas. (Gianakis 2002) Ka Eesti kohalike omavalitsuste puhul kerkib küsimus, kas on võimalik välja töötada kohalike omavalitsuste tulemusnäitajate süsteem, mida saaksid kõik omavalitsused kasutada või on omavalitsused liiga erinevad ja üldistusi teha ei ole võimalik. Raudla (2013: 17) sõnul võimaldaks tulemusinfo vajaduspõhine kogumine säästa ressursse ja vältida mittevajaliku informatsiooni tootmist.

Tulemusinformatsiooni kasutamine võib toimuda ka valikuliselt, kuna eelarveprotsess on paratamatult poliitiline. Poliitikud võivad suhtuvad informatsiooni ettevaatlikult või olla tulemusinformatsiooni kasutamise vastu, kuna see võib muuta neid oma valimisringkonnas haavatavaks. Raudla (2013: 16) väidab, et eelarveprotsessis kaasnevad otsustustega tihti ka muud faktorid kui ainult tulemusnäitajate sihtväärtused. Juhid võivad olla tulemuspõhise eelarvestamise vastu ka seetõttu, et alati ei pruugi tulemused vastata ootustele ning neid võib oodata hoopis noomitus, mitte tunnustus. On siiski oluline, et juhid tunnetaksid, et tulemusinformatsioonil on mõju otsustamisele. (Andrews 2004: 338) Kuigi objektiivne kuluanalüüs ja tootlikkuse analüüs aitavad juhtidel otsustada, kuidas oleks mõistlik ressursse jagada, peavad otsustajad vaagima ka teisi aspekte. Milliseid teenuseid valitsus peaks laiendama, kuidas neid teenuseid laiendada ja kuidas huvigrupid tajuvad teenuse kättesaadavust ja kvaliteeti – need on poliitilised küsimused, mida ei saa otsustada vaid majandusanalüüsil põhinedes. (Ho, Ni 2005: 63) Tulemusinformatsioon võib anda otsustajatele laiemat tausta, millele tugineda üldiste suundade paika seadmisel, mitte ainult eelarveotsuste tegemisel. Perrin (1998: 372) juhib tähelepanu probleemile, et

tulemusinformatsiooni läbi püütakse lihtsustada ühiskondlikke nähtusi kvantitatiivseteks indikaatoriteks, kuid need ei suuda seletada tegelikku olukorda. Raudla (2013: 17) leiab, et oluliselt suurem kasu võiks olla sisulisest protsesside hindamisest, mitte niiväga üksikutest indikaatoritest.

Oluline aspekt tulemuseelarvestamise protsessis on juhtimine ja kommunikatsioon. Edukas tulemuseelarvestamine ei saa toimida, kui kaasatud on ainult eelarveosakond, kaasatus peab olema organisatsioonis oluliselt laiem. Tulemuspõhine eelarvestamine ei tohi alata ega lõppeda eelarveosakonnas. (Rivenbark, Kelly 2004) See võib olla oluline takistus tulemuspõhise eelarvestamise edukal rakendamisel, seega on oluline vaadelda, kuidas on tulemuspõhise eelarvestamise puhul korraldatud juhtimine ja töötajate kaasamine ning kes vastutab eelarvestamise rakendamise eest. Lisaks kaasamisele on oluline ka kommunikatsioon avalikkusele. Paljud OECD riigid tutvustavad avalikkusele erinevaid tulemuslikke näitajaid, see on hea võimalus avalikkusele näidata, mida ja kui hästi valitsus teeb. Kuid pikaajaliste eesmärkide täitmine võtab aega ning võib tekkida oht, et polegi positiivseid sõnumeid valijatele edastada, mis tekitab kiusatuse püstitada eesmärgi, mis on teatud ajaperioodil lihtsamini täidetavad. (Curriline 2005:137)

Eestvedamine (*leadership*) on osa juhtimisest, mis motiveerib ja mõjutab töötajate tegevust. Oluline on tegevuse eesmärkide ja erinevate huvide ühildamine ning muudatuste kavandamine ja realiseerimine. Kuna liider on isik, kes kõige enam suudab mõjutada kaastöötajate tegevust, on tugeva liidri/eestvedaja olemasolu tulemuspõhise eelarvestamise protsessis oluline. Liidri roll ongi tegeleda pikaajaliste eesmärkidega, mis oma olemuselt on uudsed ja muutustele orienteeritud. (Türk 2001)

Oluline ka see, kas õigusaktid ja reeglistik soosivad või vähemalt ei takista tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist, näiteks kas ja kuidas olemasolev eelarve klassifikatsioon ja aruandluse süsteem sobivad tulemuspõhise lähenemisega. Eelarve struktuur on tihtilugu vastavuses institutsionaalsete ja funktsionaalsete piiridega, mitte tulemuskategoriatega. See muudab keeruliseks kulude seostamise tulemustega, mis ei lähe kokku tulemuspõhise süsteemi eesmärkidega. (Curriline *et al.* 2007: 27) Tegemist tundub olevat küll tehnilise probleemiga, kuid see võib mõjutada tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist.

Tulemuspõhise eelarvestamise sisulisel rakendamisel ehk otsuste langetamisel lähtuvalt tulemusinformatsioonist tuleb hoolikalt analüüsida konkreetsete sisendite seoseid väljunditega. Võtmeküsimus on selles, missugused ressursid on seotud tulemustega. (Schick 2007: 137) Viidatud on probleemile, mis on seotud otsustamisega: kuidas olla kindlad, et suurendades eraldisi tegevusele x suudetakse mõjutada y tulemusi? Ehk siis kogu tulemuspõhise eelarvestamise süsteemi juures on lisaks tulemusindikaatorite väljatoomisele olulised seosed sisendite ja väljundite vahel.

Tulemuslikkuse hindamine (*performance measurement*) on tulemuspõhise eelarvestamise oluline komponent. Kui on seatud eesmärgid ja kokku lepitud tulemusnäitajad, siis on oluline need näitajad ka leida, et nendele saaks otsustes tugineda. Saavutus on see, kui tulemuslikkuse hindamine on ühendatud aruandluse, juhtimise, eelarvestamise ja strateegilise planeerimise protsessis. (Mascarenhas 1996) Wang (2000) rõhutab, et just tulemuslikkuse hindamine aitab valitsustel täpsustada organisatsiooni eesmärgi ning mõningatel juhtudel ka teha eelarve jaotuse otsuseid. Behn (2003) tuletab meelde, et tulemuslikkuse hindamine ei peaks olema eesmärk iseenesest, vaid läbiv tee, mis aitab kaasa juhtimisprotsessile ning parandab aruandlust valitsuselt kodanikele. Tulemuslikkuse hindamise juures on kõige olulisem see, mida mõõta. Valesti valitud tulemuslikkuse hindamine võib halvendada olukorda rohkem kui tulemuslikkuse mittehindamine. (Crain, O’Roark 2002: 168)

Schick (2003) toob välja, et tulemuslikkuse hindamine ei ole standardiseeritud ning valitsused töötavad ise välja endale sobiva mõõtmissüsteemi. Wang (2000) kirjeldab artiklis 1998. aastal Ameerika Ühendriikides läbi viidud uuringut, mis hõlmas maakondi suurusega vähemalt 50 000 elanikku. Selles uuriti tulemuslikkuse mõõtmist eelarveprotsessis. Uuringust selgus, et töötajad on üldiselt optimistlikud tulemuste mõõtmiste suhtes. Küsitletud uskusid, et tulemuslikkuse hindamine aitab neil hinnata, mida nad teevad ning millised ootused on teenuste suhtes. Tulemushindamine aitas sõnatada eesmärgi, mis omakorda aitas mõista paremini, mis suunas liigutakse. Tulemuslikkuse hindamine on üks võtmekomponent tulemuspõhise eelarvestamise juures, kuid oluline on tehniline võimekus seda läbi viia. Tulemusmõõtmise kasutamine eeldab muudatusi valitsuse operatsioonides, struktuuris, personalis ja isegi kultuuris;

rakendamine eeldab tulemusindikaatorite arendamist ja tulemusanalüüsi läbiviimist. (Wang 2000)

Kohalikud omavalitsused on erineva suurusega ning tekib küsimus, kas omavalitsuse suurus mõjutab kuidagi tulemuslikkuse hindamise või tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist. Rivenbark ja Kelly (2006) viisid läbi 2002 aastal Ameerika Ühendriikides uuringu eesmärgiga hinnata kuivõrd sõltub tulemuspõhise eelarvestamise kasutamine kohaliku omavalitsuse suurusest. Uuringus jagunesid kohalikud omavalitsused kolme gruppi: 1) 2500-9999 elanikuga omavalitsused (väikesed); 2) 10000-49999 elanikuga omavalitsused (keskmised); 3) üle 50000 elanikuga omavalitsused (suured). Kokku osales uuringus 346 omavalitsust. Ligikaudu 60% vastanutes tegelevad strateegilise planeerimisega ning 21% kasutavad tulemuslikkuse juhtimise süsteemi. Üheks uurimisülesandeks oli vaadata, kas tulemuslikkuse hindamisel saadud informatsiooni kasutatakse eelarveotsustes. Väikeste omavalitsuste puhul 6,5% kasutasid tulemuslikkuse andmeid iga otsuse tegemisel, keskmiste omavalitsuste puhul oli vastav protsent 3,3 ja suurtest omavalitsustest 4%. Neid omavalitsusi, kes kasutasid tulemusinfot harva otsuste tegemisel oli esimesest grupist 38,8%, teisest 38,3% ja kolmandast grupist 4%. Vaadates vastuseid selle küsimusele, kas omavalitsuses on tulemuslikkuse hindamise süsteem välja arendatud vastasid eitavalt ligi 83% esimesse ja teise gruppi kuuluvatest omavalitsustest, kolmanda grupi puhul oli see tulemus 60%. Omavalitsusi, kus rakendatakse kõikides osakondades tulemuslikkuse hindamise süsteemi on nii esimeses kui teises grupis 5% ning kolmandas grupis 0%. Suurte omavalitsuste puhul mitteformaalset tulemuslikkuse mõõtmise süsteemi kasutamise protsent on 28. Uuringu kokkuvõtteks selgus, et tulemuslikkuse hindamine ja tulemuspõhine eelarvestamine on levinud pigem väiksemates organisatsioonides. (Rivenbark, Kelly 2006) Autori hinnangul tundub, et tulemuspõhise eelarvestamist on lihtsam rakendada väiksemas kui suuremas omavalitsuses. Kuigi väikestes omavalitsustes võib probleemiks saada töötajate vähesus ja kompetentsus, kuid süsteem iseenesest on kompaktsem ja lihtsamini hallatavam.

Otsese tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisega tuleb arvestada sellega, kui suur osa kohalike omavalitsuste eelarvetest üleüldse võimaldab otsustamist kasutades tulemusinformatsiooni, st kui palju on nn fikseeritud kulusid, mis on paika pandud

erinevate seadustega (Pitsvada, LoStracco 2002). Tegemist on tõsise ja laiaulatusliku teemaga, mis jääb antud töös põhjalikust käsitlest välja.

Probleem, mis võib kaasneda tulemuspõhisele eelarvestamisele üleminekuga, on seotud sellega, et kui asutus püstitab eesmärgid igaks eelarveaastaks, siis võivad need aastate lõikes muutuda ning kaob ära järjepidevus ja võrdlusmoment. Tekib oht, et eelarvestamise läbipaistvus väheneb ning avalikkusel on keeruline jälgida tulemuste saavutamist (Webber 2004). Samas on oluline lähtuda ikkagi konkreetsetest eelarveaasta tegevustest; mõningad näitajad on tõenäoliselt ka aastate lõikes samad.

Otsustusprotsessiga seotud küsimuse on püstitanud Caideni (1998): kui tulemusinformatsiooni analüüsimisel selgub, et organisatsioon pole seatud eesmärke saavutanud, kas see tähendab, et asutusele antavaid rahalisi ressursse tuleks kärpida või lisada? Tegemist on tõsise küsimusega, millele ühtset vastust anda on keeruline ning see sõltub tõenäoliselt konkreetset juhtumist. Autori hinnangul tuleb vajadusel mõlemaid variante realiseerida.

Eelnevalt kirjeldatud tulemuspõhise eelarvestamise probleemid võtab kokku tabel 3, milles on toodud ka seosed rakenduslike aspektide ja PDCA tsükli vahel. Lisatud on autorite veerg. Iga rakendamise aspekti ja probleemide reale on lisatud autorid, kelle käsitlusi läbi erinevate artiklite on antud magistrیتöös kasutatud. Probleeme on vaadeldud planeerimise, eelarvestamise, aruandluse ja otsustamise aspektist lähtuvalt. Planeerimise puhul on oluline leida sobivad pikaajalised eesmärgid, nende elluviimiseks sobivad lühiajalised eesmärgid ning lisaks kokku leppida, kuidas eesmärkideni jõudmist hinnatakse. Eelarvestamise juures on probleemid seotud eelarve struktuuriga ning sisendite ja väljundite seostega. Aruandluse protsess on seotud tulemuslikkuse hindamisega ning otsustusprotsessis vaadeldakse seda, kuivõrd poliitiline on kogu protsess ja kuidas see mõjutab tulemusinformatsiooni kasutamist ja rahastamise sidumist konkreetsete tulemustega. Üldised probleemid tulenevad peamiselt seadusandluse raamistikust, protsessi juhtimisest ning kommunikatsioonist lähtuvalt.

Tabel 3. Tulemuspõhise eelarvestamise probleemid seotult PDCA tsükliga

Rakendamise aspektid		Probleemid	Autorid
Planeerimine (<i>plan</i>)	Pikaajaliste eesmärkide seadmine	<ul style="list-style-type: none"> kui palju eesmäärke ja mis tasandil peaks olema liiga kõrged või liiga madalad eesmärgid 	<ul style="list-style-type: none"> Curristine 2005
	Lühiajaliste eesmärkide seadmine tulenevalt pikaajalistest eesmärkidest	<ul style="list-style-type: none"> lühiajaliste eesmärkide täitmine peab viima pikaajaliste eesmärkide täitmiseni ja seega on nende seadmine vastutusrikas ülesanne 	<ul style="list-style-type: none"> Bogt 2001 Kukk 2012
	Tulemusnäitajate määramine	<ul style="list-style-type: none"> kuidas olla kindel, et just see info iseloomustab kõige paremini tulemust? kui palju tulemusnäitajaid on vaja määrata? kas näitajad peaksid iseloomustama väljundeid või mõju? igaks eelarveaastateks püstitatud eesmärgid võivad muuta andmete võrdlemise keeruliseks 	<ul style="list-style-type: none"> Bogt 2001 Blöndal 2003 Webber 2004 Perrin 1998 Curristine 2005
Eelarvestamine (<i>do</i>)	Sisendite seos väljunditega	<ul style="list-style-type: none"> konkreetses sisendi mõju ja seos väljundile 	Schick 2007
	Eelarve struktuur	<ul style="list-style-type: none"> eelarve struktuur on tihti seotud institutsionaalsete või funktsionaalsete piiridega mitte tulemuskategooriatega 	Curristine 2005
		<ul style="list-style-type: none"> kui palju on omavalitsusel fikseeritud kulused ja kui palju on võimalik eraldada raha tulemuspõhiselt 	<ul style="list-style-type: none"> Pitsvada, LoStracco 2002 Caiden 1998
Aruandlus (<i>check/study</i>)	Tulemuslikkuse hindamine	<ul style="list-style-type: none"> kuidas tulemusinformatsiooni kõige paremini koguda? Milline on organisatsiooni hindamissüsteem? mida mõõta? Informatsiooni kvaliteet ja vajaduspõhisus. kuidas hoida informatsiooni kogumine taskukohane? Oskuste puudumine info kogumiseks tehniline võimekus mõõtmiseks 	<ul style="list-style-type: none"> Robinson, Last 2009 Mascarenhas 1996 Behn 2003 Crain, O'Roak 2002 Wang 2000 Bogt 2001 Raudla 2013 Schick 2003
Otsustamine (<i>act</i>)	Rahastamise sidumine tulemustega	<ul style="list-style-type: none"> kuidas saadud informatsiooni kasutada? tulemusinformatsiooni kasutamine ei tähenda veel, et see mõjutab eelarve otsuseid informatsiooni võidakse kasutada valikuliselt ning otsustamise võivad mängida rolli pigem muud asjaolud kui mõõdikud kui eesmäärke pole täidetud, kas raha ressursse peaks kärpima või lisama? 	<ul style="list-style-type: none"> Raudla 2013 Andrews 2004 Ho, Ni 2005 Caiden 1998
Üldine	Protsessi juhtimine	<ul style="list-style-type: none"> protsess ei tohi olla raamatupidamiskeskne eestvedamise olulisus kommunikatsioon- vähene kaasamine ja avalikustamisega seotud probleemid iga organisatsioon peab enda jaoks leidma sobiva tulemuspõhise eelarvestamise mudeli 	<ul style="list-style-type: none"> Rivenbark, Kelly 2004 Türk 2001 Curristine 2005 Gianakis 2002
	Seadusandlus	<ul style="list-style-type: none"> õiguslik raamistik võib mitte toetada või lausa takistada tulemuspõhist eelarvestamist 	Curristine et al. 2007

Allikas: autori koostatud.

Tabel 3 annab ülevaate teoreetilises käsitluses toodud probleemidest ning edaspidises magistritöös on võimalik vaadelda kuivõrd esinevad tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise probleemid praktikas ning kas reaalsete protsesside analüüsi käigus lisandub probleeme, mida töö teoreetilises osas ei ole käsitletud.

Kokkuvõtvalt on tulemuspõhise eelarvestamise probleemid seotud protsessi juhtimise, kommunikatsiooni, eesmärkide seadmise, tulemusnäitajate määramise ja hindamisega. Tulemuspõhise eelarvestamise puhul ei tohiks saada takistuseks seadusandlus ja eelarve struktuur. Fundamentaalne küsimus on seotud sellega, kuivõrd rahaeralduse otsused saab siduda tulemusinfoga ning kui edukalt õnnestub sisendite mõju seostada väljunditega.

2. TULEMUSPÕHISE EELARVESTAMISE RAKENDAMISE PARENDAMINE ELVA LINNAS

2.1. Uurimismeetodid ja andmed

Järgnevas peatükis antakse ülevaade meetoditest ja andmetest, mida töös on kasutatud. Magistritöös on kasutatud kvalitatiivseid uurimismeetodeid: rõhk on arusaamisel, interpretatsioonil, terviklikkuse perspektiivil. Üldistamine toimub võrdluse teel, kasutades subjektiivset asjaosalise vaatekohta ja lähendust andmetele. (Ghauri, Gronhaug 2004: 98)

Magistritöös kasutatud andmed on teadusartiklid, varasemad uuringud, õigusaktid, muud omavalitsuste dokumendid ning intervjuude üleskirjutused. Dokumendianalüüsis on kasutatud 152 Eesti kohalike omavalitsuste 2015. aasta eelarve seletuskirju, Elva linna arengukava 2012-2020, Elva linna eelarvestrateegiat 2016-2020, Elva linna 2016. aasta eelarve seletuskirja ning muid kohalike omavalitsuse õigusakte ja dokumente. Lisaks kohaliku omavalitsuse korralduse seadust ja kohaliku omavalitsuste üksuste finantsjuhtimise seadust. Dokumendianalüüsi eesmärkideks on välja selgitada kui paljudes omavalitsustes täna kasutatakse tulemuspõhist eelarvestamist, kas seadusandlus soosib Eestis tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist ning kuidas toimub tulemuspõhise eelarvestamise rakendusprotsess Elva linnas.

Tabelis 4 on ülevaade magistritöös kasutatud olulisematest meetoditest ning seostest töö eesmärgiga. „Seos töö eesmärgiga“ veerust tuleb selgelt välja, et kohalike omavalitsuste seletuskirjade analüüs on oluline olukorra kaardistamiseks, et Elva linn saaks õppida nendelt omavalitsustelt, kes täna juba tulemusnäitajate süsteemi rakendavad. Seadusandluse analüüsi eesmärk on vaadata ära, kas Eesti seadused täna pigem toetavad või takistavad tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist. Elva linna dokumendid on olulised seetõttu, et analüüsida tulemuspõhise eelarvestamise senist rakendamist

eesmärgiga teha ettepanekuid protsessi parendamiseks. Seadusandluse analüüsi on põhjalikumalt kirjeldatud alapeatükis 2.2 ja kohalike omavalitsuste seletuskirjade analüüsi alapeatükis 2.3. Intervjuude tulemusi ja osalusvaatluse käigus saadud infot on kasutatud peamiselt alapeatükis 2.4.

Tabel 4. Ülevaade magistritöös kasutatavatest olulisematest uurimismeetoditest

Meetod	Läbi- viimise aeg	Meetodi kirjeldus	Seos töö eesmärgiga
Dokumendi- analüüs	Oktoober 2015	Kohalike omavalit- suste 2015. aasta eelarve seletus- kirjade analüüs	Oluline selgitada välja kui paljud koha- likud omavalitsused kasutavad eelarve kirjeldamiseks tulemusnäitajaid. Selgu- vad kohalikud omavalitsused, kelle kogemusest saab Elva linn õppida.
	Märts 2016	Seadusandluse analüüs	Oluline on analüüsida, kas täna kehtiv seadusandlus toetab või takistab tule- muspõhise eelarvestamise rakendamist
	Märts 2016	Elva linna doku- mentide analüüs	Analüüsida Elva linna tulemuslikkuse juhtimise protsesse ning tuua välja tulemuspõhise eelarvestamise rakenda- misel tekkinud probleemid
Poolstruktu- reeritud intervjuud	Märts 2016	Viidi läbi personaal- sed poolstruk- tureeritud intervjuud	Intervjuu Elva linna finantsspetsialistiga andis ülevaate Elva linna eelarvesta- misest ning Saue linna finantsjuhi koge- musest lähtuvalt saab teha ettepanekuid Elva linna tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise parendamiseks
Fookusgrupi intervjuu	Aprill 2016	Viidi läbi fookus- grupi intervjuu kolme Tallinna linna ametnikuga	Tallinna linna eelarvestamise kogemu- sest lähtuvalt saab teha ettepanekuid Elva linna tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise parendamiseks
Vaatlus osalejana	Alates augustist 2014	Töö autor on töö- tanud Elva linna- valitsuses ning olnud osaline tule- muslikkuse juhtimise protsessis	Töö autori kogemus organisatsiooni liikmena aitab kaardistada protsesse, analüüsida tekkinud probleeme ning leida lahendusi ja täiendusi protsessi parendamiseks

Allikas: autori koostatud.

Töö käigus viidi läbi kaks personaalset poolstruktureeritud intervjuud: Elva linna finantsspetsialisti Inna Rebasega (edaspidi Elva finantsspetsialist) ning Saue linna finantsjuhi Ingrid Niidiga (edaspidi Saue finantsjuht). Fookusgrupi intervjuu viidi läbi Tallinna Linnakantselei ametnikega: Maarja Valler (Tallinna Linnakantselei juhtivspetsialist), Silver Tamm (Tallinna Linnakantselei linnakassa juhataja) ning Tiit Saat (Tallinna Linnakantselei peaspetsialist), edaspidi Tallinna linna ametnikud.

Fookusgrupi intervjuu tähendab, et intervjuueeritav kohtub mitme vastajaga samal ajal ning arutelu toimub kindlal teemal. Fookusgrupi intervjuu erineb tavaintervjuust seetõttu, et siia lisandub vastasmõju osalejate vahel. (Ghauri, Gronhaug 2004: 101)

Ülevaade läbiviidud intervjuudest on toodud tabelis 5. Intervjuueeritavate valik tulenes eelnevast dokumendianalüüsist, mille käigus selgus, et kahes omavalitsuses Eestis kasutatakse tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtteid – nii Tallinn kui Saue kasutasid eelarve juures tulemusnäitajaid. Elva linna finantsspetsialisti intervjuueeriti seetõttu, et linn kasutas esmakordselt 2016. aasta eelarve juures tulemusnäitajaid ning töö käsitleb tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist Elva Linnavalitsuses.

Tabel 5. Ülevaade läbiviidud intervjuudest

Intervjuu tüüp	Intervjuueeritava amet	Intervjuueeritava nimi	Kuupäev	Koht	Kestus
personaalne intervjuu	Saue linna finantsjuht	Ingrid Niid	11.03.2016	Saue	1,5 tundi
personaalne intervjuu	Elva linna finantsspetsialist	Inna Rebane	14.03.2016	Elva	1,5 tundi
fookusgrupi intervjuu	Tallinna Linnakantselei juhtivspetsialist	Maarja Valler	01.04.2016	Tallinn	2 tundi
	Tallinna Linnakantselei linnakassa juhataja	Silver Tamm			
	Tallinna Linnakantselei peaspetsialist	Tiit Saat			

Allikas: autori koostatud.

Poolstruktureeritud intervjuud viidi läbi seetõttu, et see meetod võimaldab koguda rohkem informatsiooni kui küsitlusega. Poolstruktureeritud intervjuu korral võib muuta küsimuste järjekorda ning küsida intervjuueeritavatelt lisaküsimusi (Lepik *et al.* 2016) Intervjuu kava on toodud ära töö lisa 1. Kõigi kolme intervjuu puhul kasutati sama struktuuri, küsimuste järjekord võis küll intervjuude kaupa erineda, kuid kõik küsimused said vestluse käigus vastuse.

Töö autor on töötanud Elva Linnavalitsuses alates 1. augustist 2014 abilinnapeana. See on andnud võimaluse kasutada olulise andmete kogumise meetodina osalusvaatlust, täpsemalt vaatlust osalejana (*the participant-as-observer*), „kus uurija on rohkem tegutseja kui vaatleja rollis“ (Laherand 2008: 229). Tegemist oli täieliku osalusega, mis tähendab, et uurija on organisatsiooni liige ning teised ei ole teadlikud tema uurijarollist.

Tegemist on kõige suurema võimaliku osaluse astmega (*Ibid.*). Meetodi plussiks on see, et tekib ettekujutus, mida inimesed tegelikult teevad – muidu tuleb leppida sellega, mida inimesed väidavad end tegevat. Teistpidi on muidugi oht, et vaatlejal on võimalik olukordi ja sündmusi mõjutada ning seetõttu võib olla raskusi olukorra neutraalse vaatlemisega (Ghauri, Gronhaug 2004:102).

Abilinnapea koordineerib Elvas järgnevaid valdkondi: haridus, huviharidus, kultuur, sport, noorsootöö, sotsiaaltoetused. Abilinnapea kuulub linnavalitsuse koosseisu. (Linnavalitsuse liikmed 2016) Linnavalitsuse liikmena on abilinnapea oma töös kokku puutunud arengukava seire, eelarvestrateegia muudatuste, 2015. aasta eelarve koostamise, 2014. aasta tegevusaruande koostamise, 2016. aasta eelarve koostamise ja 2015. aasta tegevusaruande koostamisega. Abilinnapea on osalenud erinevate linnavolikogu komisjonide töös, kus on tutvustatud eelarvestrateegiat ja eelarvet. Abilinnapea ei ole olnud protsesside eest vastutaja vaid osaleja. See on oluline aspekt, mis tagab vaatleja objektiivsuse, sest puudub vajadus protsessi kulgu ja otsuseid õigustada.

2.2. Kohaliku omavalitsuse tulemuspõhise eelarvestamisega seotud regulatsioonid Eestis

Kohaliku omavalitsuse arengudokumentide, eelarvestrateegia ja eelarve õiguslikud alused tulenevad Eestis kohaliku omavalitsuse korralduse seadusest (KOKS), kohaliku omavalitsuse finantsjuhtimise seadusest (KOFIS) ja raamatupidamisseadusest, lisaks kohaliku omavalitsuse volikogu poolt kehtestatud õigusaktidest. Käesolevas alapeatükis on analüüsitud arengukava, eelarvestrateegia, eelarve ja majandusaasta aruande koostamisega seotud regulatsioone. Analüüsi eesmärgiks on selgitada välja, kas seadusandlus toetab tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist kohalikes omavalitsustest. Analüüsis on lähtutud PDCA tsükli etappidest.

KOKS määrab kindlaks kohaliku omavalitsuse ülesanded, vastutuse ja korralduse ning omavalitsusüksuste suhted omavahel ja riigiorganitega. KOFIS sätestab kohaliku omavalitsuse üksuse eelarve koostamise, vastuvõtmise, täitmise ja aruandluse põhimõtted, kohaliku omavalitsuse üksuse arvestusüksuse finantsdistsipliini tagamise meetmed.

Autori hinnangul on kohaliku omavalitsuse kolm olulist arengudokumenti arengukava, üldplaneering ja eelarvestrateegia. Kesksel kohal on valla või linna eelarve, mille alusel tegevusi igapäevaselt ellu viiakse. Kuna üldplaneering ei ole seotud otseselt eelarvega, siis antud töös seda põhjalikumalt ei käsitleta.

PDCA tsükli esimene etapp on planeerimine ning KOKS sätestab, et vallas ja linnal peab olema arengukava ja eelarvestrateegia, mis on aluseks eri eluvaldkondade arengu integreerimisele ja koordineerimisele. KOKS § 37 määratleb arengukava koostamise põhimõtted. Arengukavaga pannakse paika tegevusvaldkondade strateegilised eesmärgid koos taotletava mõjuga ning vajalikud tegevused strateegiliste eesmärkide saavutamiseks. Oluline on arengukava koostamise käigus analüüsida probleemide ja võimaluste hetkeolukorda ning vaadata majandusliku, sotsiaalse ja kultuurilise keskkonna pikaajalisi suundumusi ja vajadusi. KOKS § 37 lubab koostada vallas ja linnal täiendava arengukava mõne valla või linna territooriumi osa kohta, mõne tegevusvaldkonna arendamiseks või mitme valla või linna või nende territooriumi osade kohta kokkuleppe alusel. Arengukava peab arvestama valla ja linna üldplaneeringut.

KOFSist tulenevalt koostatakse arengukavas sätestatud eesmärkide saavutamiseks eelarvestrateegia, et planeerida kavandatavate tegevuste finantseerimist. KOKS ei sätesta otseselt, et arengukava peab sisaldama tegevuste ja objektide hinnangulist maksumust, kuid KOFS § 20 seob tugevalt arengukava ja eelarvestrateegia, viimase koostamisel tuleb tugineda arengukavale. Aastal 2012 täpsustati kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse §-ga 37¹ arengukava, eelarvestrateegia ja eelarve vahelised seosed: eelarvestrateegia on arengukavast tulenev selgitustega finantsplaan, mis on arengukava osa või arengukavaga seotud iseseisev dokument, mis koostatakse eelseisva nelja eelarveaasta kohta. Eelarvestrateegia on dokument, mis seob omavahel planeerimise ja eelarvestamise etapid PDCA tsükliis. Nõue, et arengukava muutmisel tuleb viia eelarvestrateegiasse sisse muudatused, toetab tulemuspõhist eelarvestamist.

KOFSi § 20 sätestab, mida eelarvestrateegia peab sisaldama: kohaliku omavalitsuse üksuse majandusliku olukorra analüüsi ja prognoosi eelarvestrateegia perioodiks, eelnenud aasta tegelikud, jooksvaks aastaks kavandatud ja eelarvestrateegia perioodiks prognoositavad põhitegevuse tulud ja kulud, põhitegevuse tulem ja netovõlakoormus, investeerimistegevuse prognoos ja maht koos võimalike finantseerimisallikatega.

Eelarvestrateegias (KOFS § 20) võib põhitegevuse tulud, kulud ning investeeringud planeerida täiendavalt ka tegevuste kaupa. Eelarvestrateegias on antud vabadus planeerida finantstegevust vastavalt kohaliku omavalitsuse nägemusele ja vajadusele. See annab võimaluse rakendada tulemuspõhist eelarvestamist kasvõi teatud tegevuste lõikes. Eelarvestrateegias on informatsioon eelnenud aasta tulude ja kulude kohta ning tuues juurde siia mittefinantsilise informatsiooni on võimalik püstitada eesmärgid ning lisada neile mõõdikuid tulevasteks aastateks.

Eelarvestrateegias (KOFS § 20) võib ette näha kavandatud tulude ületamise korral rahastatavate täiendavate tegevuste nimekirja. Peamiselt tähendab see objektide reservnimekirja, mis vajaksid investeeringuid, kuid mis ei mahtunud eelarvestrateegiasse. See võimalus muudab planeerimise ja eesmärkide püstitamise realistlikumaks. Reservnimekirja koostamise eelduseks on põhjalik analüüs planeerimise käigus.

KOKS § 37² näeb ette huvitatud isikute kaasamise eelarvestrateegia koostamisse: kuna tegemist on pikaajalise finantsplaaniga, siis peab olema elanikel võimalik tutvuda planeeritavate tegevustega. Selleks on seaduses sätestatud punkt kaasamise ja avalikustamise kohta. Valla- või linnavalitsus korraldab avalike arutelude kaudu kõigi huvitatud isikute kaasamise arengukava ja eelarvestrateegia koostamisse. Valla- või linnavalitsus avalikustab arengukava ja eelarvestrateegia eelnõu valla või linna veebilehel vähemalt kaheks nädalaks. Arengukava ja eelarvestrateegia peavad olema vastu võetud enne eelseisva aasta eelarve vastuvõtmist. Tulemuspõhise eelarvestamise seisukohalt on see väga hea võimalus, et selgitada elanikkonnale strateegilisi eesmärgid ning konkreetset plaani nende elluviimiseks. Avalikkuse teavitamine ja kaasamine on autori hinnangul läbipaistva avaliku halduse eelduseks.

KOFS § 28 lubab linnavalitsusel sõlmida lepinguid, millega võetakse kohustusi eelarveaastast pikemaks perioodiks, kui see on kooskõlas eelarvestrateegiaga ja volikogu on andnud selleks volitused. Tegemist on olulise sättega, mis lisab eelarvestrateegiale kui dokumendile veelgi kaalu.

Arengukava ja eelarvestrateegia on kohaliku omavalitsuses olulised arengudokumendid, millele on võimalik rajada tulemuspõhist eelarvestamist. Seadusest tulenevalt peavad olema arengukavas toodud eesmärgid, kuid pole määratletud täpselt see, kas ja millised

tulemusnäitajad peaksid eesmärgini jõudmist iseloomustama. Arengukava ja eelarvestrateegia kui dokumendid on väljund PDCA tsükli esimesele planeerimisetapile. Arengukava ja eelarvestrateegia koostamist ja rakendamist sätestavad seaduse punktid pigem kaudselt toetavad tulemuspõhist eelarvestamist.

Kohalikku eelarveprotsessi puudutavad regulatsioonid sisalduvad peamiselt kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seaduses. KOFS § 5 lubab omavalitsustel kasutada nii tekke- kui kassapõhist eelarvet. KOFSi § 59 kohaselt on kohaliku omavalitsuse üksus kohustatud koostama eelarve tekkepõhiselt hiljemalt järgmise eelarveaasta kohta pärast seda, kui riigieelarve on koostatud tekkepõhiselt.

KOFS § 5 lg 5 lubab eelarve jaotada täiendavalt tegevuste kaupa ning tegevused täiendavalt eesmärkide kaupa. Eesmärkidele lisatakse nende täitmise mõõtmiseks indikaatorid. Indikaator on eesmärgi saavutamist iseloomustav kvantitatiivne või kvalitatiivne näitaja, mille abil saab analüüsida eesmärgi täitmise suunas liikumist. Tuginedes sellele sättele võib öelda, et riik on loonud kohalikele omavalitsustele soodsa pinnase tulemuspõhise eelarvestamise juurutamiseks.

Eelarve lahutamatuks osaks on eelarve seletuskiri (KOFS § 22). Seletuskirjas esitatakse selgitused ja põhjendused eelmise aasta, jooksva aasta ning eelseisva eelarveaasta kohta; ülevaade arengukavas ja muudes arengudokumentides kajastatud eesmärkide kavandatavast täitmise plaanist eelseisval eelarveaastal ning nende täitmiseks kavandatavatest tegevustest; ülevaade eelarveaastaks kavandatavatest investeeringutest koos maksumuste ja finantseerimisallikatega.

Üldiselt võib järeldada, et Eesti seadusandlus annab võimaluse kasutada kohalikes omavalitsustes tulemuspõhist eelarvestamist. KOFSis on täpselt reguleeritud tekkepõhise eelarvestamisega seonduv, mis on tulemuspõhise eelarvestamise üheks eelduseks, ning seadus lubab eelarve jaotada täiendavalt tegevuste kaupa ning tegevused täiendavalt eesmärkide kaupa. Eesmärkidele lisatakse nende täitmise mõõtmiseks indikaatorid. Kohaliku omavalitsuse eelarve on PDCA tsükli teine etapp, mis paraku paljudes omavalitsustes ei pruugi tugineda otseselt esimesele planeerimise etapile ja seega võib PDCA ringi terviklikkus saada juba siinkohal katkestatud.

PDCA tsükli kolmas etapp sisaldab aruandlust ja kontrolli. Kohaliku omavalitsuse kõige olulisem aruandedokument on majandusaasta aruanne, mille oluline peatükk on tegevusaruanne. Lisaks majandusaasta aruandele peab kohalik omavalitsus tulenevalt KOFSi § 30 esitama aruandeid riigile kvartaalselt. Kohaliku omavalitsuse üksus esitab Rahandusministeeriumile eelarvestrateegia, eelarve ja lisaeelarve ettenähtud vormil ning andmed eelarve täitmise kohta.

Kohaliku omavalitsuse üksuse majandusaasta aruande koostamisel lähtutakse raamatupidamise seaduses sätestatud põhimõtetest, arvestades kohaliku omavalitsuse finantsjuhtimise seaduses sätestatud erisusi (KOFS § 29). Lisaks raamatupidamise seaduse §-s 24 või 31 sätestatule esitatakse tegevusaruandes ülevaade kohaliku omavalitsuse üksuse arengukavas või muudes arengudokumentides ette nähtud eesmärkide täitmisest aruandeaastal. Indikaatorite rakendamisel tuleb ülevaates esitada indikaatorite kavandatud ja tegelikud andmed. (Kohaliku omavalitsuse finantsjuhtimise...2010)

Indikaatorite kasutamine ei ole kohalikele omavalitsustele kohustuslik, kuid tugev seos strateegilise planeerimise, eelarvestamise ja aruandlusega on olemas. KOFS annab seega võimaluse kasutada eelarvestamise juures eesmärgi ja nende mõõtmiseks indikaatoreid ning näeb ette, et indikaatorite kasutamise korral tuleb neid analüüsida ka tegevusaruandes. Autori arvates tähendab see, et PDCA tsükli planeerimise, eelarvestamise ja aruandluse etapid peaksid KOFSist tulenevalt olema omavahel seotud ning Eesti õigusraamistik kokkuvõttes pigem toetab tulemuspõhise eelarvestamise kasutamist.

PDCA tsükli neljanda etapi (*act*) rakendamisest ei ole seadus otseselt reguleerinud. KOFSist tulenevalt puudub kohustus korrigeerida aruandluse tulemustest lähtuvalt planeeritavaid tegevusi. Kaudselt võib öelda, et seda rolli täidab kohalikes omavalitsustes toimuv iga-aastane arengukavade ja eelarvestrateegia üle vaatamine. Samuti on kohalikel omavalitsustel kohustus igal aastal uuendada eelarvestrateegia dokumenti. See kui põhjalikult uuendamist läbi viiakse sõltub iga kohaliku omavalitsuse otsusest. Arengukavade seireks on iga kohalik omavalitsus sätestatud oma reeglid.

2.3. Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine Eesti kohalikes omavalitsustes

Tulemuspõhine eelarvestamine autori hinnangul ei ole Eesti kohalikes omavalitsustes kuigi laialdaselt levinud. Analüüsi eesmärgiks on leida väitele kinnitust ning välja selgitada omavalitsused, kus tulemuspõhist eelarvestamist mingil kujul rakendatakse. Ülevaate tulemusena selguvad omavalitsused, kelle kogemustest on võimalik teistel omavalitsustel, eelkõige Elva linnal, õppida.

Analüüsi objektiks olid kõigi Eesti kohalike omavalitsuste 2015. aasta eelarve seletuskirjad, kus KOFS § 22 lg 2 tulenevalt peab olema ära toodud ülevaade arengukavas ja muudes arengudokumentides kajastatud eesmärkide kavandatavast täitmise plaanist eelseisval eelarveaastal ning nende täitmiseks kavandatavatest tegevustest. Autor analüüsis 2015. aasta oktoobrikuus tulemuspõhisele eelarvestamise seoseid arengukavaga, eelarvesaastaks püstitatud konkreetseid eesmärke, prioriteete või tegevusi ning kui paljud omavalitsused kasutavad eelarve juures tulemusindikaatoreid. Tuleb märkida, et kuigi seadusest tulenevalt (KOFS §22 lg 4) on kohalikul omavalitsusel kohustus hoida veebilehel jooksva aasta eelarve seletuskirja, ei olnud töö autorile veebist kättesaadav 16% Eesti omavalitsuste eelarvete seletuskirjadest (vt tabel 6).

Tabel 6. Eesti omavalitsuse 2015. aasta eelarve seletuskirjade analüüs

Analüüsi aspektid	Kohalike omavalitsuste arv	Osakaal (%)
Kohalikud omavalitsused Eestis	213	100
2015. aasta eelarve seletuskirjad ei olnud leitavad kodulehekülgedelt	34	16
2015. aasta seletuskirjades polnud ühtegi viidet arengukavale ja/või eelarveaasta eesmärkidele	152	71
2015. aasta eelarve seletuskirjades leidus viide arengukavale ja/või eelarveaasta eesmärkidele	27	13

Allikas: autori koostatud.

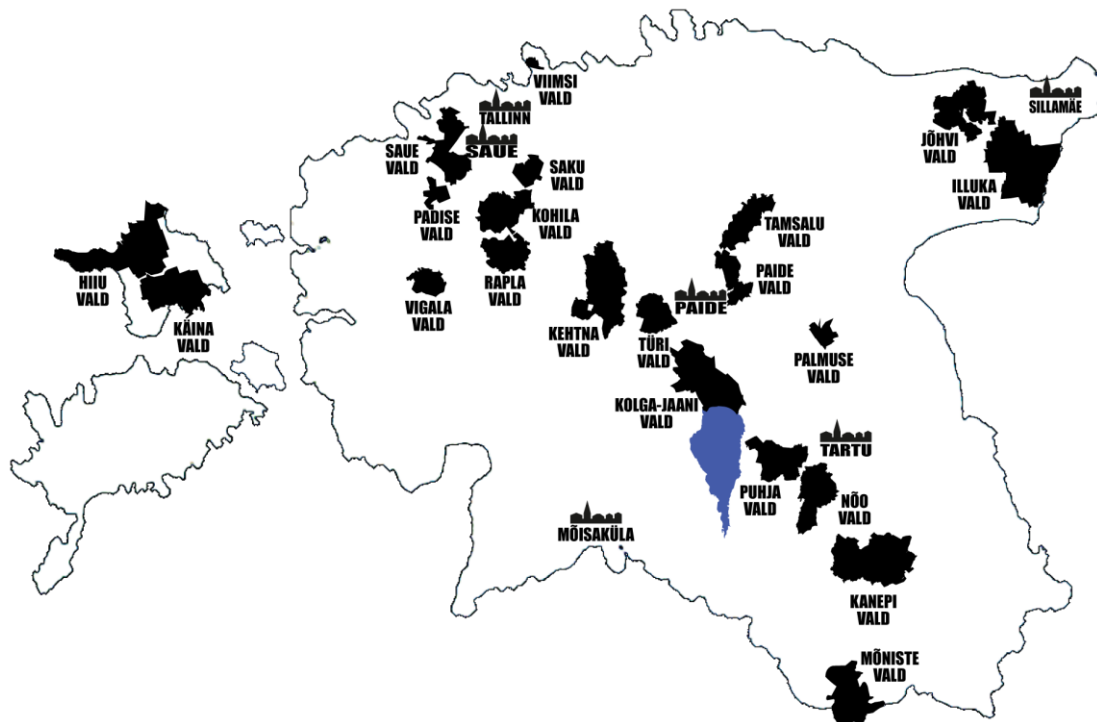
Analüüsi käigus selgus, et vaid 13% omavalitsustest (6 linna ja 21 valda) on viidanud eelarve seletuskirjades seosele arengukava ja/või konkreetsete eelarveaasta eesmärkidele. Täpsem ülevaade omavalitsuste seletuskirjadest leitud seostes on toodud ära lisas 2.

Lisas 2 toodud tabelis on kolm veergu: seos arengukavaga, eelarveaasta eesmärgid ja tulemusnäitajad. Veeru „Seos arengukavaga“ all on vaadeldud seda, kas seletuskirjas on

olemas eraldi alapunkt arengukavale. Selles veerus ei ole käsitletud omavalitsusi, kes on seletuskirja lisanud lause, et eelarve tugineb omavalitsuse arengukavale. Seosed arengukavaga on välja toonud eraldi punktina 15 kohalikku omavalitsust (lisa 2), nende hulgas 2 linna ja 13 valda. Neile lisandub Tartu linn, kellel ei ole seletuskirjas eraldi peatükki, kuid on ära toodud viited arengukava eesmärkidele. Peamiselt on alapeatükis toodud ära strateegilised tegevussuunad, strateegilised eesmärgid valdkondade lõikes, arengukavast tulenevad investeeringud.

Teine veerg tabelis on „Eelarveaasta eesmärgid ja tegevused“. Siin on eraldi märgitud omavalitsused, kes on oma eelarve seletuskirjas välja toonud konkreetsed prioriteedid, eesmärgid või tegevused eelarveaastaks. Analüüsi tulemusena selgus, et eelarveaastaks seab eesmärke 15 omavalitsust. Omavalitsusi, kes on toonud oma arengukavas ära nii seosed arengukavaga kui konkreetse eelarveaasta eesmärgid või tegevused, on neli – Kohila vald, Paide linn, Saku vald, Puhja vald. Kohila vald on toonud välja arengukavast lähtuvalt 2014. aastal ellu viidud ja 2015. aastasse üleminevad tegevused. Neid omavalitsusi, kes ei ole toonud seletuskirjas välja eraldi peatükki arengukava seostega, kuid on püstitatud eelarveaastaks eesmärke või tegevusi, on 11. Kolmandast veerust „Tulemusnäitajad“ selgub, et vaid kaks omavalitsust (Saue linn ja Tallinn) on määratlenud tegevuste hindamiseks eelarve seletuskirjas tulemuslikkuse näitajad. Sisuliselt tähendab see, et need kaks omavalitsust on püstitatud eelarveaastaks mõõdetavad eesmärgid.

Ülevaade omavalitsustest, kes on seostanud oma 2015. aasta eelarved arengukava või konkreetsete eelarveaasta eesmärkidega on toodud ära joonisel 2, kus on märgitud kõik 27 kohalikku omavalitsust (6 linna ja 21 valda), mis on kajastatud lisa 2.



Joonis 2. Dokumendianalüüsi tulemused Eesti kaardil (autori koostatud).

Eesti kaardilt vaadates ei saa teha järeldusi selles osas, kas soov siduda oma eelarve arengukavade ja eesmärkidega sõltub omavalitsuse suurusest või asukohast, näiteid on väga erinevaid. Vaadates lähemat neid 27 omavalitsust, kelle eelarve seletuskirjades leidis viide arengukavale ja/või eelarveaasta eesmärkidele saab elanike arvust lähtuvalt välja tuua, et alla 5000 elanikega omavalitsusi on nende seas 15. 5001-10 000 elanike arvuga omavalitsusi on tabelis (vt lisa 2) kuus, 10 001-50 000 elanike arvuga omavalitsusi oli tabelis neli ja üle 50 000 elanike arvuga omavalitsusi kaks. Seega lähtudes omavalitsuste elanike arvust võib väita, et väiksemad kohalikud omavalitsused mõtlevad oluliselt rohkem tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisele kui keskmised ja suuremad.

Tulemuspõhise eelarvestamise peamine sisu seisneb tulemusinformatsiooni kasutamises, mille abil saab leida seoseid oodatud tulemuste ja eesmärkide vahel. Lähtudes sellest võib öelda, et tulemuspõhise eelarvestamise terviklikule rakendamisele on lähedal üksnes kaks omavalitsust Eestis – Saue linn ja Tallinn.

Autori analüüs näitas (vt tabel 6, lk 34), et Eestis on 27 omavalitsust (2015. aasta andmete seisuga), kes on soovinud eelarve koostamisel tekitada seoseid arengudokumentidega või strateegilise planeerimisega. See on vaid 13% kõigist kohalikest omavalitsustest, vaatamata sellele, et kohaliku omavalitsuse finantsjuhtimise seaduses pigem soosib tulemuslikkuse näitajate kasutamist ning rõhutab eelarve ja eelarvestrateegia seoseid arengukavaga. Tuleb nentida, et riik ei ole teinud palju teavitustööd, mis julgustaks omavalitsusi katsetama uut lähenemist eelarvestamisele. Kindlasti on seoses olemas ka omavalitsuste võimekuse ning personaliga: Eestis on omavalitsusi, kus on alla 1000 inimese ning vallavalitsuses alla 10 töötaja. KOFSt tulenevalt on kohalike omavalitsustel kohustus hoida jooksva aasta seletuskirju koduleheküljel ning samuti on kohustus eelarve seletuskirjas näidata ära seosed arengukavaga, kuid, nagu nähtub, seda siiski ei tehta. Kohalike omavalitsuste poolne seaduste mittetäitmine ja riigi nõrk järelevalve tekitab küsimuse omavalitsuste ja riigi võimekusest.

Töö raames analüüsitud omavalitsuste eelarvedokumentide põhjal võib öelda, et tulemuspõhine eelarvestamine ei ole Eesti kohalikes omavalitsustes laialdaselt levinud. Lähtudes dokumendianalüüsi tulemustest viidi töö raames läbi intervjuud Saue linna ja Tallinna linna esindajatega, et selgitada välja, kas ja mida oleks võimalik Elva linnal nende kogemustest õppida.

2.4. Elva linna tulemuslikkuse juhtimise ja tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise analüüs

Elva linn kasutas 2016. aasta eelarve koostamisel esmakordselt tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtteid. Elva linna tulemuslikkuse juhtimine ja tulemuspõhine eelarvestamine tuginevad PDCA tsükli etappidele. Järgnevalt on kasutatud lisaks dokumendianalüüsile ja osalusvaatusele töö valmimise käigus tehtud intervjuusid, et õppida nende omavalitsuste kogemusest, kus on tulemusnäitajaid eelarvestamisel kasutatud. Järgnevates alapeatükkides on kirjeldatud Saue ja Tallinna kogemusi ning võimalikke õppimisvõimalusi on analüüsitud alapeatükiks 2.5.

2.4.1. Elva linna planeerimisprotsessi analüüs

Planeerimisprotsessi analüüsi juures lähtutakse arengukava ja eelarvestrateegiaga seonduvatest teemadest ja tegevustest. Arengukavade koostamise õiguslikud alused tulenevad KOKS § 37 ning Elva linna põhimääruse § 44 täpsustab arengukava koostamise protsessi.

Elva linna 2012-2020 arengukava koostamine toimus 2012. aasta esimesel poolel. Protsess algas lühikoolitusega arengukava koostamise meetodikast ja tegevustest linnavalitsuse töötajatele ning arengukava juhtgrupile. Järgnevalt korraldati kaasamisseminar tulevikuvisiooni ja tegevuste osas (osales ca 80 inimest). Linnavalitsus viis läbi otsepostituse teel rahvaküsitluse (laekus 70 vastust) ning Elva gümnaasiumi õpilaste seas korraldati linna tulevikunägemuste teemal esseekonkurss. Viidi läbi intervjuud Elva linnaga seotud tuntud isikutega. Kogutud ideedest pani arengukava juhtgrupp kokku Elva linna visiooni aastaks 2020. (Elva linna arengukava... 2012)

Arengukava koostamiseks moodustati kuus valdkondlikku töögruppi: ruumiplaneerimine, keskkond ja taristu; ettevõtlus, turism ja mainekujundus; haridus ja noorsootöö; kultuur, vaba aeg ja sport; sotsiaalvaldkond; juhtimine ja kodanikuliikumine. Valdkondlike töögruppide tegevuse tulemusena kirjeldati arengukavas soovitud seisund aastaks 2020 ning lepiti kokku tegevused, kuidas soovitud seisundini jõuda. Arengukava oluline osa on linna tegevuste ja investeeringute kavad aastateks 2012-2016. Antud tegevuskava tehti teadlikult lühem kui arengukava, kuna kaheksa aastat ette tegevusi näha on suhteliselt keeruline. (Elva linna arengukava... 2012)

Elva linna finantsspetsialist tõi intervjuus välja, et läbi suure koosoleku kaasati palju inimesi, kuid hiljem, kui pandi paika erinevaid valdkondi või tegevusi, siis finantsosakonna inimesi rohkem ei kaasatud ning arengukava jaoks erinevaid analüüse teha ei palutud. (Rebane 2016) Arengukava koostamisel koguti ideid läbi erinevate meetodite, kuid ideede finantsanalüüs ning linna võimekus neid realiseerida jäi koostamisel tahaplaanile.

Tulenevalt Elva linna põhimääruse § 44 punktist koostatakse Elva linna tasakaalustatud ning jätkusuutliku arengu planeerimiseks Elva linna arengukavale lisaks eelarvestrateegia, valdkondade arengukavad ja linnavalitsuse hallatavate asutuste

arengukavad. Seisuga mai 2016 on olemas järgmiste hallatavate asutuste kehtivad arengukavad: lasteaed Murumuna, lasteaed Õnneseen, Elva gümnaasium, Elva muusikakool. Kehtivat arengukava ei ole huvi- ja kultuurikeskusel Sinilind ning Elva linnaraamatukogul.

Elva linn koostab kevadel 2016 vabaaja valdkonna arengukava, mis hõlmab nii kultuuri, spordi, noorsootöö, huvihariduse kui raamatukogu valdkonnad. Arengukava lähtub igas vanuses Elva linna elaniku ja ka külalise vaba aja veetmise võimaluste arendamisest. Eesmärk on hõlmata valdkondliku arengukavaga ka huvi- ja kultuurikeskus Sinilind ning Elva linnaraamatukogu. Lisas 4 on antud ülevaade Elva linnas kehtivatest dokumentidest. Planeerimisprotsessiga on seotud arengukava, hallatavate asutuste arengukavad, valdkondlikud arengukavad ja eelarvestrateegia. Erinevaid dokumente, mida planeerimisel aluseks võtta ja arvestada, on kokku 13.

Hallatavate asutuste arengukavad sisaldavad asutuste tegevuskava ja investeeringute kava. Varasemad, enne 2015. aastat vastu võetud hallatavate asutuste arengukavad olid suhteliselt iseseisvad ning neis puudusid tugevad seosed linna arengukava ja eelarvestrateegia vahel. Eelkõige tuli see välja ressursside tabelist, kus hallatavate asutuste soovid olid oluliselt suuremad kui eelarvestrateegias ette nähtud. Ühtpidi ei tohiks olla volikogu poolt kinnitatud arengudokumendid üksteisega vastuolus, teisalt on loogiline, et eelarvestrateegias ei saagi kõiki investeeringuid ette näha. Hallatavate asutuste arengukavad on samas informatsiooniallikaks linnale eelarvestrateegia koostamisel ning seega on hea, kui seal on kirjas tegelikud vajadused nii investeeringuteks kui sisuliste tegevuste arendamiseks (näiteks kasvav personalivajadus). 2015. aastal kinnitatud arengukavade puhul (Elva gümnaasium ja lasteaed Õnneseen) on püütud vältida ressursside vajaduste osas vastuolusid linna eelarvestrateegiaga ning kui hallatavate asutuste investeeringuvajadus on suurem kui linna eelarvestrateegias ette nähtud, siis on lisatud see nn reservnimekirja, mis realiseeritakse juhul, kui peaks lisanduma täiendavaid vahendeid.

Arengukavade probleem on tihti see, et need on kirjutatud eesmärgiga saada välisvahendeid ükskõik millistest fondidest ning üheks raha saamise eelduseks on see, et arengukavas on tegevust või objekti mainitud. Elva kehtivas arengukavas toodud eesmärkide elluviimine ei ole linnale finantsiliselt jõukohane, kuna KOFS § 34 sätestab,

et kohaliku omavalitsuse netovõlakooormus võib ulatuda kuni 60 protsendini vastava aruandeaasta põhitegevuse tuludest. Samas visioon peabki olema ambitsioonikas ning kohalikul omavalitsusel on vastutusvaldkondi väga palju; küsimus on pigem selles, millised objektid ja tegevused mahuvad tegevuste ja investeeringute kavasse ning mis järjekorras neid realiseeritakse. Nagu selgitas ka Saue linna finantsjuht: „linna arengukavas on sees unistuste objektid, kuhu on juurde märgitud, et tegevus või objekt realiseeritakse sel juhul, kui on võimalik saada teatud mahus kaasfinantseerimist väljastpoolt“ (Niid 2016).

Elva linna tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisel ei muudetud arengukava, vaid lähtuti kehtiva arengukava eesmärkidest. Ka Saue oli tol hetkel olemas kehtiv arengukava ning suuri muudatusi seal ellu ei viidud. Keskenduti sellele, et leida pikaajalistele eesmärkidele juurde lühiajalisi eesmärke ning mõõdikuid. Saue finantsjuht kinnitas, et arengukava olulisusest on Saue linnas aru saadud ning hetkel on käsil uue arengukava koostamine. Arengukava koostamise protsessis on olulisel kohal eelarvestrateegia. Kui midagi planeeritakse arengukavasse, siis peab olema sellega ka arvestatud eelarvestrateegias (Niid 2016). Tallinna linn seevastu alles hakkab korrastama linna arengukavade süsteemi – Tallinnal on hetkel ligi 40 erinevat arengukava ning nende vahel orienteerumine on liiga keeruline. Eesmärk on arengukavade arvu vähendada ning luua süsteem, mis võimaldaks eelarvestrateegia ja eelarve koostamisel arengukavadele tugineda (Valler *et al* 2016).

Elva linna hetkel kehtiva arengukava ülesehitus on väga hea, kuna eraldi on välja toodud konkreetne tegevuste kava ja investeeringute kava. Eelarvestrateegia ja eelarve koostamisel saab tugineda tegevuste ja investeeringute kavale ning seega on arengukava aluseks võtmine eelarve planeerimisel täiesti reaalne. Kahjuks ei ole iga valdkonna jaoks välja töötatud mõõdikuid, millega iseloomustada seisundi saavutamist. Mõõdikud on küll paigas üldise visiooni komponentide mõõtmiseks ning need on toodud ära töö lisas 5. Lisaks mõõdikutele on paigas ka mõned arvulised sihtväärtused. Arengukava koostamise käigus oleks võinud kaaluda mõõdikute paika panemist ka valdkondade seisundite mõõtmiseks.

Elva linnas kehtib eelarve koostamise, vastuvõtmise, täitmise ja aruandluse esitamise ning reservfondi kasutamise korra. Kord täpsustab ka eelarvestrateegia koostamise,

esitamise ja avalikustamisega seonduvat. Eelarvestrateegia koostamine toimub paralleelselt eelarve koostamisega, kuid strateegia kinnitatakse varem.

Ettepanekud 2016.-2020. aasta eelarvestrateegiasse esitati hallatavatel asutustel, linnavalitsuse osakondadelt ja volikogu komisjonidelt. Lõpliku eelnõu pani paika linnavalitsus ning edastas selle esmakordselt koduleheküljele avalikustamiseks. Tõenäoliselt varem ei tähtsustatud avalikustamise rolli; autori kogemusele tuginedes võib küll väita, et see tulenes mitte põhimõttelisest avalikustamise vastasusest, vaid pigem sellest, et avalikustamise nõue seadusest oli jäänud tähelepanuta. Ühtegi ettepanekut ega kommentaari avalikustamise perioodil eelarvestrateegia kohta ei laekunud.

Kuna eelarvestrateegia koostamine ja kinnitamine jõudis lõpule enne eelarve volikogule saatmist ning tulemusnäitajate kasutamise eelarves otsustas linnavalitsus viimasel hetkel, siis 2015. aastal koostatud eelarvestrateegiasse kui dokumenti ei ole toodud otseseid seoseid arengukavaga ega ole lisatud tulemusnäitajaid. Töö autori hinnangul tulenes see peamiselt ajapuudusest. Saue linn alustas oma tulemuspõhise eelarve juurutamist just eelarvestrateegia koostamisest, pannes seal paika eesmärgid ja mõõdikud (Niid 2016). Tallinna linna intervjuust selgus, et neil on plaan arengukava üle vaatamine tuua ajaliselt varasemaks, et rohkem siduda omavahel arengukava ja eelarvestrateegia dokumente (Valler *et al.* 2016).

Küsimusele, kuivõrd tähtis on eelarvestrateegia olnud linnavalitsuse ja volikogu liikmete jaoks, vastas Elva finantsspetsialist: „See on olnud siiani minu eralõbu ning senini ei ole seda dokumenti Elvas tähtsustatud. Pigem on seda võetud kui kohustust, mida riik nõuab“ (Rebane 2016). Elva finantsspetsialisti sõnul tõusis eelarvestrateegia olulisus aastal 2015, kui tekkis vajadus planeerida erinevaid investeringuobjekte laenuraha eest. Varasemalt muutus eelarvestrateegia oluliseks siis, kui mõnda kulu ei olnud eelarves ning otsustamisel viidati eelarvestrateegiale, kus oli kuluga arvestatud. (*Ibid.* 2016) Töö autori hinnangul on eelarvestrateegia tähtsus seotud linnavalitsuse uue koosseisuga ning lähenemisega uuele finantsplaneerimisele. Finantsspetsialisti viide eelarvestrateegia olulisusele olukorras, kus vahendeid ei ole konkreetse aasta eelarves, kuid on vaja sõlmida lepinguid või kuulutada välja hankeid, tugineb KOFSi §-le 28, mis lubab linnavalitsusel erandina sõlmida lepinguid, millega võetakse kohustusi eelarveaastast

pikemaks perioodiks, kui see on kooskõlas eelarvestrateegiaga ja volikogu on andnud selleks volitused. (Kohaliku omavalitsuse üksuse...2010)

Elva linna planeerimisprotsess jaguneb kaheks: arengukava ja eelarvestrateegia koostamisega seotud teemad ja probleemid. Arengukava koostamise juures ei kaasatud piisavalt finantsspetsialisti ning seega ei ole kuigi realistlikult hinnatud arengukavas toodud tegevuste elluviimise finantsvõimalusi. Eraldi ei ole arengukavas välja toodud investeeringuid ja tegevusi, mis saavad toimuda ainult kaasfinantseerimise toel. Hallatavate asutuste ja linna arengudokumentide seosed on olnud senini nõrgad ja vastuolulised. Arengukava valdkondade eesmärkide juurde ei ole välja töötatud mõõdikuid, millega hinnata eesmärkide saavutamist.

Kokkuvõtvalt Elva linna planeerimisprotsessi peamised probleemid:

- arengukavas ei ole hinnatud realistlikult tegevuste ja investeeringute elluviimise võimalusi;
- eesmärkide tulemuslikkust on keeruline mõõta – mõõdikud puuduvad või on eesmärgid hindamiseks liialt üldised;
- arengudokumendid ei ole omavahel piisavalt seotud ning esinevad vastuolud, eelarvestrateegias ei ole toodud välja seosed arengukavaga;
- avalikkuse vähene huvi eelarvestrateegia vastu.

Võrreldes Elva linna planeerimisprotsessi analüüsides tuvastatud probleeme tabelis 3 (vt lk 24) toodud planeerimise etapi probleemidega saab välja tuua kattuvusi eesmärkide seadmisel ja tulemusnäitajate määramisel. Elva linna planeerimisprotsess ei hõlmanud arengukava eesmärkide sisulist analüüsi, seega ei saa pikaajaliste ja lühiajaliste eesmärkide aspektile keskenduda. Analüüsi tulemusena võib planeerimise etapile lisada aspekte, mis on seotud erinevate arengukavade vaheliste seostega. Juba planeerimisprotsessis on oluline analüüsida eesmärkide maksumust, et eelarvestamise käigus saaks vajalikke otsuseid langetada. Lõpuks on oluline kogu protsessi avalik kommunikatsioon ja kaasamine.

2.4.2. Elva linna eelarvestamisprotsessi analüüs

Elva linn koostas 2016. aasta eelarve esmakordselt tekkepõhise eelarvena, enne seda oli kasutusel kassapõhine eelarve. See on esimene oluline samm tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisel. Ka Saue finantsjuht tõi intervjuus välja, et tekkepõhine eelarve on tema hinnangul eelduseks tulemuspõhisele eelarvele üleminekul (Niid 2016). 2016. aasta eelarve on eriline ka seetõttu, et esmakordselt on eelarve seletuskirjas välja toodud seosed arengukavaga, lisatud on tegevused eesmärkide saavutamiseks ning tulemusnäitajad. Eelarvestamisprotsessis on keskel kohal lisas 4 loetletud dokumentidest eelarvestrateegia, eelarve ning eelarve seletuskiri. Eelarvestrateegia on dokument, mis seob omavahel tihedalt planeerimise ja eelarvestamise etapid.

Autori hinnangul tulenes Elva linnas uus lähenemine eelarvestamisele finantsspetsialisti initsiatiivist ning linnajuhtide valmisolekust muudatusi ellu viia. Elva finantsspetsialist kiitis koostööd linnavalitsuse liikmetega ning leidis, et just ettevõtlustaustaga linnapea tugi andis viimase tõuke tekkepõhisele eelarvele üleminekuks, sest omavalitsustel hetkel selleks veel kohustust ei ole. Ka Saue finantsjuht kinnitab, et ilma juhi toetuseta ei ole võimalik olulisi finantsvaldkonna muudatusi ellu viia. Saue linna puhul oli tulemuspõhise eelarvestamise käivitajaks Rahandusministeeriumi ettepanek osaleda pilootprojekti, kus läheneti kohaliku omavalitsuse finantssüsteemile uut moodi; eesmärk oli vaadata suuremat pilti ning mitte keskenduda rahavoogude arvestamisele. Tegemist oli KOFS muudatusettepanekute väljatöötamise perioodiga ning Saue linna kogemus oli paljude muudatusettepanekute aluseks. (Niid 2016)

Elva finantsspetsialist selgitas, et julgust proovida tekkepõhist ja ka tulemuspõhist lähenemist andsid erinevatelt koolitustel saadud teadmised. Elva finantsspetsialisti jaoks on oluline mõelda „mida me saavutada tahame ja kui palju me selleks vahendeid peame eraldama. Ebaloogiline on lähenemine, mida rohkem raha konkreetsele tegevusele või asutustele kulutame, seda parema tulemuse saame. Tegevusi peaks rohkem mõtestama ja sihipärasemaks muutma.“ (Rebane 2016)

Elva linna eelarve koostamise, vastuvõtmise, täitmise ja aruandluse esitamise ning reservfondi kasutamise kord (2016) sätestab täpselt eelarve koostamise põhimõtted ja ajakava. 2015. aastal said Elvas hallatavate asutuste juhid ja osakonna juhid ülesandeks

lisada oma 2016. aasta eelarveprojekti juurde eesmärgid, tegevused nende saavutamiseks ning mõõdikud, millega tulemust mõõta. Elva finantsspetsialistiga intervjuust selgus, et „eesmärkide ja mõõdikute seadmine oli hallatavate asutuste juhtide jaoks keeruline, toodi välja, et tegemist ei ole kingavabrikuga, kus tulemusi saab otseselt mõõta. Kuid teemasse süvenedes leiti, et on küll võimalik oma tööd ja eesmäärke mõõta“ (Rebane 2016).

Autori hinnangul oleks pidanud hallatavate asutuste juhtide nõustamisele ja koolitamisele rohkem tähelepanu pöörama, kuna tegemist oli uue lähenemisega eelarve koostamisele. Hallatavate asutuste juhtidele ei olnud senini ette antud täpset lähteülesannet, varasemalt oli ette antud personalikulude kasvuprotsent kuid majandamiskulud jäetud vabaks. 2016. aasta eelarve koostamisel ei antud hallatavate asutuste juhtidele võimalikke kasvuprotsente ning linna juhtkond andis hallatavatele asutustele ülesandeks koostada eelarve, mis tagaks asutuste arenguvajaduse. Autori hinnangul oli niisuguse vaba lähenemise peamiseks põhjuseks asjaolu, et vahetusid omavalitsuse juhid ning uus juhtkond soovis kaardistada olukorda ning tundma õppida hallatavate asutuste reaalseid vajadusi. Ühtpidi saadigi ülevaate koguvajadustest, kuid samas tegi see eelarve kokku panemise keeruliseks ning hallatavate asutuste juhtide poolt esitatud eelarveid tuli oluliselt kärpida. Hallatavate asutuste esialgse eelarveprojekti vaatas läbi Elva linna finantsspetsialist, aastal 2015 toimusid hallatavate asutuste juhtide ja linnavalitsuse esindajate (linnapea, abilinnapea ja finantsspetsialist) läbirääkimised.

Elva linnas ei ole formaalselt moodustatud eelarve töögruppi. Kuni 2015. aasta maikuuni, mil Elvas vahetus linnavõim, tegelesid eelarvega abilinnapea ja finantsspetsialist. Uue linnavalitsuse struktuuris on eelarve eest otsene vastutaja linnapea. Eelarvestrateegia ja uue eelarve koostamisega tegelesid 2015. aastal linnapea, abilinnapea, arendusjuht ja finantsspetsialist.

Saue linnas on moodustatud formaalne eelarve töögrupp, kuhu kuuluvad linnavalitsuse liikmed ja vastava valdkonna juhtivametnikud. Saue linnas tegeles eelarve töögrupp eesmärkide ja mõõdikute sõnastamise ja lihvimisega. Töögrupp keskendus põhjalikult sellele, kas seatud eesmärkidest on midagi, mida ei saa mõõta, või midagi, mis ei anna tulemust. Saue linnas saadeti hallatavatele asutuste juhtidele eelarve lähtetingimused koos mõõdikuga, kui see konkreetset nende asutust puudutas (Niid 2016).

Selles osas on Elva ja Saue linna lähenemised erinevad. Elva linna näite puhul andsid tulemusnäitajate jaoks sisendi just hallatavad asutused ja vastutavad juhtivametnikud. Nemad vaatasid läbi oma asutuste ja osakonna eesmärgid. Arengukavas on aga erinevate asutuste tegevused koondatud ning seega tekkis vajadus mõõdikute järgi, mis iseloomustaksid üldiselt valdkonna eesmäärke. Elvas ei toimunud ühtegi koosolekut, kus oleks põhjalikult eesmäärke ja tulemusnäitajaid arutatud. Kõik toimus jooksvalt finantsspetsialisti, abilinnapea ja linnapea koostöös; nemad panid paika eesmärgid ja näitajad, mis on kõige sobilikumad 2016. aasta Elva linna eelarvet iseloomustama. Saue linna puhul pani paika eesmärgid ja mõõdikud formaalne eelarve töögrupp. Saue finantsjuht selgitaks, et mõõdikud pannakse eelarvestrateegias paika nelja aasta vaates ja sealt edasi juba aastate peale. Läbi peab olema mõeldud ka mõõdiku saavutamise hind, näiteks kui palju maksab linnakodaniku kaasamine ühe aasta eelarves. Tegevused on üldised ning neid igal aastal ei täpsustata. Näiteks seisab 2016. aasta eelarve seletuskirjas, et viiakse ellu IKT arengukava aastas 30 000 euroga, aga mida konkreetselt sel aastal tehakse, seda ei kirjeldata. Saue finantsjuht tunnistas, et eesmärgid eelarveaastate lõikes võiks olla detailsemad, et eelarvest selguks, mida tahetakse tahame teha ja mida mitte. Elva linna tulemusnäitajate puhul ei analüüsitud täpselt, mis on eesmärgi saavutamise hind. Arvestati küll näiteks sellega, et kui eesmärk on digiõppe läbiviimine, siis nähakse eelarves ette raha digivahendite ostuks ning koolis on haridustehnoloogi ametikoha loomiseks, et toetada õpetajaid digiõppe läbiviimisel. Nii Saue finantsjuhi kui Tallinna linna ametnike intervjuudes rõhutati, et tulemusnäitajate süsteem ei ole jäik ning ettepanekud indikaatorite täiendamise osas on alati oodatud.

Tallinna linna ametnikud tutvustasid erinevaid vorme ja dokumente, mis on välja töötatud, et eelarvestamise süsteem toimiks. Erinevate vormide ja dokumentide osatähtsus on Tallinna linnas väga suur, kuna 2015. aasta majandusaasta aruande põhjal töötas Tallinnas linna konsolideerimisgrupis 2014. aastal 12 429 inimest, seega peab olema kogu protsess võimalikult täpselt reglementeeritud. Tallinna linnas on välja töötatud eelarve juhend ja erinevad vormid, mida vastavad ametid ja hallatavad asutused peavad täitma. Tallinnas on tootepõhine eelarvestamine ning iga toote kohta (mida on üle 100) on välja töötatud toote püsiandmed (toote eesmärk, toote üldine kirjeldus, toote kvaliteeti või kvantiteeti sätestavad õigusaktid ja standardid, toote sihtgrupi nimetus ja mõõdikute nimetused). Toote püsiandmed on koondatud tooteplaani. Lisaks on olemas

tabel toote operatiivandmeteks, kus peab välja tooma toote sihtgrupi, mõõdikute arvnäitajate tegelikud ja planeeritavad näitajad. Intervjuus märgiti, et algus oli süsteemi juurutamisel raske, kuid kuna volikogu oli eelnevalt heaks kiitnud finantsmudeli, millele tugineda, ning finantsosakonna inimesed näitasid üles paindlikkust, siis suuri probleeme rakendamisel ei meenu. Tõdeti, et ametiasutuste poolne huvi on väike. (Valler *et al.* 2016)

Elva linnal ei ole välja töötatud eelarve koostamise juhendeid. Saadetakse ette varasematel aastatel kasutuses olnud eelarvetabelid, kuhu asjaosalised lisavad tuleva aasta eelarve arvud. Elva linna asutuste ja osakonna juhtide ring on suhteliselt kitsas ning seega ei ole otstarbekas tegeleda erinevate juhendite ja vormide koostamisega. Vajalik on tulemusnäitajate arutelu, et üheskoos leida parimad näitajad eelarve eesmärgi iseloomustama.

Seoses plaaniga siduda eelarve enam arengukavast tulenevate eesmärkidega tekkis probleem eelarve ülesehitusega. Elva linna eelarve koostamise, vastuvõtmise, täitmise ja aruandluse esitamise ning reservfondi kasutamise korra § 4 määrab ära, et põhitegevuse kulude eelarveosas jaotatakse kulud järgmisteks valdkondadeks: 1) üldised valitsussektori teenused; 2) riigikaitse; 3) avalik kord ja julgeolek; 4) majandus; 5) keskkonnakaitse; 6) elamu- ja kommunaalmajandus; 7) tervishoid; 8) vaba aeg, kultuur ja religioon; 9) haridus; 10) sotsiaalne kaitse.

Elva linnajuhi soovisid aga kasutada arengukavast tulenevat valdkondade jaotust. Elva linna arengukavas on jagatud kogu tegevus kuueks valdkonnaks. Kuna eelarve protsess oli lõpusirgel ning korda muuta enam ei jõutud, kinnitas volikogu eelarve põhitegevuse kuludest lähtuvalt, kuid seletuskirjas olid kulud jagatud arengukavas toodud valdkondade lõikes.

Elva linnavalitsus saatis 1. oktoobriks 2015 komisjonidele eelarve seletuskirja, kus olid toodud ära eelarveaasta eesmärgid ja võimalikud tulemusnäitajad ilma numbriliste väärtusteta. Näiteks eesmärk „teede ja tänavate korrastamine“ tulemusnäitajaks oli korrastatud teede ja tänavate pikkus kilomeetrites, aga seda, mitu kilomeetrit konkreetselt linn aastal 2016. tänavaid ja teid korrastab, ei olnud lisatud. Tulemusnäitajate arvulised väärtused lisandusid seletuskirjale, mis saadeti volikogule menetlemiseks 1. novembril 2015. Kõikide valdkondade eesmärgid ja tulemusnäitajad on toodud lisas 3.

Kuivõrd Elva linn rakendas 2016. aasta eelarve juures tulemusnäitajaid esmakordselt, oli finantsspetsialisti hinnangul üllatav, et see pälvis nii vähe tähelepanu volikogu liikmete poolt. Eelarve- ja majanduskomisjonis oli selle üle küll põgus arutelu, üks komisjoni liige tundis muret selle üle, kuidas linnavalitsus planeerib tulemusi mõõta. Finantsspetsialisti sõnul ootaks ta volikogu liikmetelt strateegilist vaadet ning seega oleks võinud olla arutelu eesmärkide ja tulemusnäitajate osas aktiivsem. Töö autori hinnangul toimus eesmärkide ja tulemusnäitajate lisamine eelarvele suhteliselt viimasel hetkel ning linnavalitsus ei selgitanud volikogule piisavalt, miks linnavalitsus otsustas sel korral seostada eelarve arengukavaga ja lisas tulemusnäitajad ning milline võiks olla sellest muudatusest tulenev mõtte- ja tegutsemisviiside muutus. Saue finantsjuht selgitas, et nende linnas tundsid volikogu liikmed huvi mõõdikute vastu ning ta pidi kolm kuud komisjonides selgitama, miks seda tehakse, mis on uue eelarvestamise lähenemise eesmärk, mida ja kuidas mõõdetakse. Selgitada tuli sedagi, et oluline on see, mida raha eest saab, mitte mis artiklist konkreetne kulu tuleneb.

Elva linna 2016. aasta eelarve on esmakordselt nii tekkepõhine kui tulemuspõhine. Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisel ilmnemiseid probleeme eelarveaasta eesmärkide püstitamisel ja mõõdikute lisamisel. Hallatavate asutuste juhid ei saanud eesmärkide ja tulemusnäitaja välja töötamiseks piisavalt juhiseid ja nõustamist, eelarve valdkondade eesmärkide ja tulemusnäitajate arutelu ei olnud hea tulemuse saavutamiseks piisav. Tekkis probleem eelarve ülesehitusega, kuna Elva linna eelarve koostamise, vastuvõtmise, täitmise ja aruandluse esitamise ning reservfondi kasutamise korra §-st 4 tulenev ülesehitus ei ühti arengukava valdkondlike ülesehitusega. Eelarve koostamise protsessi puhul peaks Elva linn kaaluma eelarve töögrupi moodustamist, et parandada eelarve koostamisel toimuvat kommunikatsiooni ning laiendada otsustajate ringi. Elva linnas selgitati tulemuspõhise eelarvestamise protsessi liiga vähe, volikogu liikmed ja linnavalitsuse ametnikud, hallatavate asutuste juhid ei pruukinud lõpuni mõista, mis oli eelarveprotsessi uuenduste eesmärk.

Kokkuvõtvalt Elva linna eelarvestamisprotsessi peamised probleemid:

- eelarve koostamisel ei ole võimalik tugineda täielikult eelarvestrateegiale, kuna nende koostamine toimub paralleelselt;
- eelarve struktuur ei vasta arengukava struktuurile,

- probleemid eelarveaasta eesmärkide püstitamisel ja mõõdikute lisamisel,
- tulemuspõhisele eelarvele üleminek toimus kiirustatult ja kitsas ringis,
- eelarvevahendite piisavus eesmärkide täitmisel.

Võrreldes Elva linna eelarvestamisprotsessi analüüsi käigus esile kerkinud probleeme tabelis 3 (lk 24) toodud eelarvestamise etapi puudustega ilmneb kattuvus eelarve struktuuriga seotud probleemidega. Oluline aspekt, mida praktikas arvestada, on seosed sisendite ja väljundite vahel: mil määral muudatused konkreetse sisendite osas mõjutavad väljundit. Elva linnas ei ole eelarve juures sisendit sellisel viisil väljunditega seotud. Analüüsis ei käsitletud ka seda, kui palju on omavalitsusel fikseeritud kulused ja kui palju üldse on võimalik kulutusi planeerida tulemuspõhiselt. Tulenevalt Elva linna analüüsist saab täiendada eelarvestamise etappi olulise aspektiga, mis on seotud ajalise mõõtmega, st kuivõrd eelneb planeerimisprotsess eelarvestamisele ajaliselt. Eelarvestamise protsessis tuleks vaatluse alla võtta vahendite piisavus eesmärkide täitmiseks. Probleemid eelarveaasta eesmärkide püstitamisel ja mõõdikute lisamisel on ka eelarvestamise etapis aktuaalsed, tabelis 3 on seotud tulemusnäitajate määramine pigem planeerimisprotsessiga. Tõenäoliselt peakski tulemusnäitajate lisamine olema läbiv nii planeerimise kui eelarvestamise etapis. Ka eelarvestamise protsessis on oluline on protsesside juhtimisel ja kommunikatsioonil, et selgitada kõigile osapooltele tulemuspõhise eelarvestamise olulisust ning kaasata osalisi.

2.4.3. Elva linna aruandlusprotsessi analüüs

Tulenevalt Demingi tsüklist on pärast eelarvestamist järgmine samm aruandlus. Aruandluse oluline osa on eesmärkide täitmise sisuline analüüs. Järgnevalt vaadeldakse Elva linna aruandlusprotsessi käigus arengukava seire korraldamist, hallatavate asutuste arengukavade täitmisest ülevaate andmist, majandusaasta aruande koostamist ning tulemusnäitajate mõõtmisega seotud probleeme. Lisas 4 toodud dokumentide loetlus on aruandlusprotsessiga tihedalt seotud majandusaasta aruanne ja kvartaalsed aruanded Rahandusministeeriumile.

Kord aastas vaatab linnavalitsus arengukava tegevuste kava ja investeeringute kava üle ning esitab volikogule kinnitamiseks. Arengukavast lähtuvalt tuleks tegevuste kava

täitmist hinnata kaks korda aastas – veebruaris ja augustis –, kuid reaalselt tehakse seda kord aastas. Hindamine põhineb tabelis 7 toodud skaalal. Selles toodud värve kasutatakse tegevuste kava hindamisel ka reaalselt, tegemist on lähenemisega, mis annab ülevaatliku tulemuse. Autori hinnangul on arengukava tegevuste kava hindamine kaks korda aastas liiga tömahukas. Probleem on ka selles, et arengukava seire ei ole määratud ühegi ametniku otseseks tööülesandeks

Tabel 7. Elva linna arengukava hindamise skaala

Värv	Tähendus	Selgitus
Punane	Pole alustatud	Tegevuse suhtes pole toimunud mitte midagi, puuduvad konkreetsed vastutajad, tähtajad ja ressursid.
Kollane	Alustatud	Määratud on vastutaja, määratud on konkreetne tähtaeg, tegevuse teostamiseks on olemas ressursid
Helesinine	Tegemisel	Toimub reaalne tegevus
Roheline	Teostatud	Hindamise järgselt võetakse vajadusel ette korrigeerivaid tegevusi tegevuskava tulemuslikuks täitmiseks.

Allikas: (Elva linna arengukava 2016); autori koostatud.

Tulenevalt Elva linna põhimäärusest esitab linnavalitsus hallatavate asutuste arengukavade täitmise aruande linnavolikogule kord aastas. Paraku ei ole niisugust ülevaadet volikogule seni tehtud. Hallatavad asutused esitavad oma tegevusaruande majandusaasta aruande koostamisel. Arutelu ja otsustuskoht on see, kas hallatavate asutuste arengukavade täitmise ülevaade tuleks siiski volikogule esitada või tuleks muuta põhimäärust. Tuginedes Demingi ringi põhimõttele, kus aruandlus ja analüüs on strateegilise planeerimise ja eelarvestamise oluline osa, peaks põhimääruse punkti täitma. Ülevaate andmine volikogus annab hea võimaluse hallatavate asutuste tegemisi tutvustada volikogu liikmetele ja avalikkusele. Teisalt on igasuguste ülevaadete koostamine ja jälgimine tömahukas ning hallatavate asutuste struktuuris on asutuse juht inimene, kes peab tegelema nii strateegilise kui igapäevase juhtimisega. Tuleb tõsiselt kaaluda, milline on mõistlik ja otstarbekas ressursikasutus. Tegevustest ülevaate andmine peaks olema korraldatud kord aastas nii, et see oleks ka sisendiks majandusaasta aruande tegevusaruandele.

Kõikidel kohalikel omavalitsustel on kohustus koostada majandusaasta aruanne, mille üks oluline peatükk on tegevusaruanne. Elva linna majandusaasta aruande

tegevusaruande osa on siiani olnud hallatavate asutuste, sihtasutuse ja osaühingute ülevaadete põhine, puudunud on seos arengukava täitmisega. Hallatavate asutuste juhtidele, osakonna juhatajatele, osaühingute ja sihtasutuse juhile on saadetud e-kiri tähtajaga, millal ülevaade eelmise aasta tegevustest peab olema linnavalitsusele saadetud, kuid täpsemaid juhiseid, kuidas tegevusaruannet koostada ja millele tähelepanu pöörata, ei ole edastatud. Sellest tulenevalt on linnavalitsusse laekuvad tegevusaruanded väga erineva ülesehituse, mahu ja detailsusastmega. Tegevusaruannetes puudub analüüs eesmärkide täitmise kohta. Tuginedes KOFSi § 29 peab järgneva aasta tegevusaruanne sisaldama ka tulemusnäitajate kavandatud ja tegelikke andmeid. Edaspidi tuleks tähelepanu pöörata sellele, missugusel kujul küsitakse sisendit tegevusaruandesse hallatavate asutuste juhtidelt jt.

Saue linna finantsjuhi sõnul on probleeme aruandluse koostamisega ka Saue linnas, kuna hallatavate asutuste ja osakondade juhtide koostatavates tegevusaruannetes ei ole täpselt kirjeldatud, mida konkreetselt sel aastal tehti eesmärgi täitmiseks. Saue linn analüüsib indikaatoreid ka majandusaasta aruandes ning esitab põhjenduse, kui on oluline erinevus planeeritu ja tegeliku vahel. (Niid 2016) Ka Tallinn viitas probleemile aruande koostamisel, kuna „kirjutajaid on palju, igaüks kirjutab oma asjast ja omas stiilis. Siin peaks tõesti rohkem mõtlema etteantava vormi peale“ (Valler *et al.* 2016).

Majandusaasta aruande kinnitab volikogu. Tuginedes autori varasemale kogemusele võib väita, et tegemist on mitmetes volikogudes formaalse punktiga ning tegevusaruande sisulist tutvustamist volikogudes ei toimu. Ka Elva linnas seda eelmisel aastal ei tehtud. Positiivseks näiteks on siinkohal Saue linn. Saue finantsjuht teeb volikogus sisulise ettekande majandusaasta aruandest, ka tegevuskava täitmise osas. Lisaks läheb aasta kokkuvõtte ka kohalikku ajalehte. Saue linnapea esitab volikogule linnavalitsuse tööde kokkuvõtte kvartaalselt. Nendes kokkuvõtetes ei analüüsita siiski mõõdikute täituvust. (Niid 2016)

Avalikus sektoris on oluline tähtsus avalikustamisel ja kaasamisel. Küsimusele, kuidas toimub eelarve täitmise tutvustamine volikogule ja avalikkusele, vastas Elva finantsspetsialist, et eelarve täitmise aruannet koduleheküljel ei ole, küll aga tutvustab linnapea eelarve täitmist igal volikogu istungil. Linnapea annab volikogus ülevaate ka

eelmise kuu olulisematest tegevustest. Ülevaadet tulemusnäitajate täitmisest 2016. aastal linnapea teinud ei ole. (Rebane 2016)

Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise probleemidest on suur osa seotud tulemusnäitajate määramisega ja nende hilisema mõõtmisega. Elva linn ei saa hetkel hinnata tsükli aruandluse osa, kuna seda hakatakse koostama alles järgmisel aastal. Küll aga on juba 2015. aasta majandusaasta aruande tegevusaruandesse toodud sisse seosed arengukavaga.

Küsimusele, kui keeruline võiks olla tulemusnäitajate mõõtmine, vastas Elva finantsspetsialist, et tulemusnäitajate määramisel vaadati juba seda, kas neid on võimalik ka mõõta, kuid Elva linnas ei ole veel ülevaadet, kas need mõõdikud, mis välja sai valitud, üldse mõõdavad seda, mida tahetakse: „ei ole veel jõutud piisavalt mõelda, millal me tibusid loeme“ (Rebane 2016). Ka Saue finantsspetsialist väitis, et mõõtmisele on mõeldud juba näitajate paika panemisel. Näiteks on Saue linnal turvalisuse ja heakorra üheks mõõdetavaks tulemuseks rahulolu ja selle mõõtmiseks viiakse igal aastal läbi rahuloluküsitlus. (Niid 2016)

Seega ei saa praegu väita, kas kokkulepitud näitajad Elva linnas iseloomustavad kõige paremini eesmärgi, mille poole liigutakse. Elva linna 2016. aasta eelarve tulemusnäitajad on volikogu poolt heaks kiidetud, kuid see, kas kinnitatud tulemusnäitajad täidavad oma eesmärgi, selgub 2017. aasta alguses.

Kohalik omavalitsus peab aruandeid esitama riigile – iga kuu saldoandmik ja kord kvartalis eelarve täitmise aruanne. Aruande esitamine toimub konkreetselt vormil ning seega tekib küsimus, kas aruandlusvormid toetavad seadusest tulenevat võimalust omavalitsusel seada eelarvele eesmärgi ja indikaatoreid. Elva linna finantsspetsialisti sõnul võimaldab raamatupidamisprogramm sisestada lisaks kuludele meetmed, mis Elva linna puhul on arengukava tegevusvaldkonnad, ning aruandlust on võimalik programmist saada nii riigi tegevusalade lõikes kui linna arengukava valdkondadest lähtuvalt. Raamatupidamisprogramm võimaldab koostada aruandlusi erinevatel meetoditel ning kui ei esine tehnilisi probleeme, siis ei tohiks aruande koostamisel riigi loetelu ja omavalitsuse liigituse erinevusest finantsspetsialistidele lisatööd tekkida.

Elva linna aruandlusprotsessi kõige nõrgemaks kohaks on ülevaadete ja kokkuvõtete tegemine; vaatamata sellele, et arengukava näeb ette seiret kaks korda aastas ja hallatavate asutuste arengukavade täitmise ülevaadet kord aastas volikogule, seda teha ei jõuta. Puudub ka konkreetne ametnik, kes seirete ja ülevaadete eest vastutaks. Tegevusaruandesse esitatav sisend on ebaühtlane tulenevalt sellest, et osakondadele ja hallatavatele asutustele antakse ülesanne teha oma tegevusest ülevaade oma äranägemise kohaselt. Siiani ei ole ette saadetud suunavaid küsimusi ega mahupiiranguid. Elva linna majandusaasta aruannetes ei ole varasemalt välja toodud seost arengukava täitmisega. Hetkel puudub kindlus, kas 2016. aasta eelarves esmakordselt kinnitatud tulemusnäitajad on mõõdetavad ning hindavad eesmärkide saavutamist kõige paremini.

Kokkuvõtvalt Elva linna aruandlusprotsessi peamised probleemid:

- arengukava seiret ei teostata kaks korda aastas,
- hallatavate asutuste arengukavade täitmise ülevaadet ei tehta kord aastas,
- arengukava seirel puudub vastutaja,
- majandusaasta aruande tegevusaruandes ei ole välja toodud seoseid arengukavaga,
- tegevusaruandesse antav informatsioon hallatavate asutuste juhtidelt jt ei ole koostatud ühtsetel alustel,
- tulemusnäitajate osas ei ole tehtud analüüsi tulenevalt sellele, kas need iseloomustavad kõige paremini eesmärgi täitmist ja on mõõdetavad.

Võrreldes Elva linna aruandlusprotsessi probleeme tabelis 3 (vt lk 24) toodud aruandluse etapi probleemidega saab välja tuua kattuvusi tulemuslikkuse mõõtmises, näiteks mida mõõta ja kas püstitatud tulemusnäitajad on mõõdetavad. Tulenevalt Elva linna situatsioonist saab lisada probleeme aruandluse sagedusega. Oluline on välja tuua aruandluse seosed planeerimisprotsessiga. Üldiselt on probleemid seotud ühtse kommunikatsiooniga, et kõigil aruandluse koostajatel oleks selge, kuidas seda teha. Tabelis 3 (vt lk 24) on juhitud tähelepanu, et probleemiks võib saada nii oskuste puudumine kui tehnilised raskused. Elva linna näite puhul neid probleeme otseselt ei tuvastatud.

2.4.4. Elva linna otsustusprotsessi analüüs

PDCA tsükli muudab terviklikuks see, kui aruandluse tulemusena täpsustunud andmed lülitatakse planeerimisprotsessi ning võetakse aluseks uuel eelarvestamise perioodil. Arengukava seire ja eelarvestrateegia iga-aastane üle vaatamine täidab Elva linnas seda eesmärki. Otsustamisprotsessi Elva linna näitel otseselt analüüsida ei saa, kuna hetkeseisuga ei ole analüüsitud 2016. aasta eelarves püstitatud eesmärgi ja tulemusnäitajaid ja seega ei saa teha järeldusi, kas aruandluse etapis selgunud muudatused viiakse üle planeerimisetappi. Küll aga saab vaadelda arengukava seire tulemusi ja nende rakendamist. Otsustusprotsessi analüüsi peatükis vaadeldakse ka tabelis 3 toodud üldiseid aspekte.

Alates 2013. aastast on arengukava muudetud volikogus kolmel korral. Elva linn on igal aastal arengukava tegevuskava ja investeeringute kava üle vaadanud ning volikogule kinnitamiseks saatnud. Arengukava investeeringute kava on muudetud volikogus 30. septembril 2013. 29. septembril 2014 muudeti arengukava investeeringute kava ning arengukava tekstis asendati sõna “kultuuri- ja vaba aja keskus” sõnaga “loomemajandus- ja külastuskeskus”. Selle põhjuseks oli vajadus minna taotlema „Piirkonna konkurentsivõime tugevdamise meetme“ programmist raha kultuurikeskuse renoveerimiseks. Toetuse saamise eelduseks oli keskuse sisulise tegevuse ümberkorraldamine loomemajanduse inkubaatoriks ning külastuskeskuseks turismi valdkonna arendamiseks. Kolmas arengukava muudatus toimus 9. oktoobril 2015, kui muudeti investeeringute kava ning ka tegevuskava. Tegevuskavas toimusid sisulisemad muudatused seoses sellega, et muutunud oli koalitsioon ning uus linnavalitsus koos komisjonidega vaatas üle tegevuskava, lisas sinna uusi tegevusi eesmärkide saavutamiseks ning võttis maha ka tegevusi, mida ei peetud oluliseks. Elva linn on teinud muudatusi planeerimisprotsessis vastavalt olukorra muudatustele, mis näitab, et PDCA tsükkel toimib ka reaalselt praktikas. PDCA tsükli terviklikkust toetab ka KOKS, mille § 37¹ ütleb, et kui arengukava muudetakse ja sellega kaasneb mõju eelarvele, tuleb eelarvestrateegia viia arengukavaga kooskõlla.

Elva linna otsustusprotsessi analüüsi ei ole võimalik täielikult teostada, kuna 2016. aasta kestab ning eelarves toodud tulemusnäitajaid ei ole veel analüüsitud. Võrreldes Elva linna otsustusprotsessi analüüsi käigus esile kerkinud probleeme tabelis 3 (vt lk 24) toodud

otsustamise etapi probleemidega on kattuvus keskse teemaga tulemuspõhise eelarvestamise juures olemas: kuidas rahastamine siduda tulemustega. Tihti ei olegi see võimalik, kuna eelarvestamine on poliitiline protsess ning seda mõjutavad erinevad aspektid lisaks tulemusinformatsioonile. Elva linna puhul on vara öelda, kas PDCA tsükli terviklikkus on tagatud.

Kokkuvõtvalt on keeruline Elva linna otsustusprotsessi peamisi probleeme välja tuua kuna tsükkel ei ole ajaliselt veel ringi täis teinud ning seda, kuivõrd rahaeralduste osas tulevikus arvestatakse tulemusinformatsiooni ei ole hetkel veel selge.

Üldiselt on oluline vaadelda tulemuspõhise eelarvestamise protsessi juures seadusandluse raamistiku sobivust, protsessi juhtimist ja kommunikatsiooni. Tabelis 3 (vt lk 24) on välja toodud probleem seadusandluse sobivusega tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks. Õigusraamistik võib nii toetada kui takistada tulemuspõhist eelarvestamist. Magistritöö alapeatükis 2.2. analüüsiti põhjalikult Eestis kehtivaid regulatsioone ning selgus, et Eesti seadusandlus pigem toetab kohalikes omavalitsustes tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist.

Tulemuspõhise eelarvestamise protsess ei tohiks olla raamatupidamiskeskne ning olulisel kohal on protsessi eestvedajad. Elva struktuuris allub finantsspetsialist pearaamatupidajale ning seega tuleb otsused ja tegevused kooskõlastada. Seetõttu juba struktuurist tulenevalt ei saa finantsspetsialist olla tulemuspõhise eelarvestamise protsessi juht. Küsimuse kohta, kui palju tulemuspõhise eelarvestamise puhul on oluline eestvedamine, kommenteeris Elva linna finantsspetsialist, et see on oluline protsessi juhtimisel, meeskonna kaasamisel ning tulemuseelarvestamise põhimõtete selgitamisel volikogule ja avalikkusele (Rebane 2016).

Rebane (2016) tõi paralleele Saue linnaga, kus tulemuspõhise eelarvestamise eestvedajaks on finantsjuht, kes on kogu finantsvaldkonna juht. Saue linna finantsspetsialist selgitas, et toonane linnapea oli toetav uuenduste osas ning nägi finantsjuhis vedurit, kelle eestvedamisel seda süsteemi linnas saab ellu viia. Finantsjuht tunnetas täielikku tuge linnapea poolt. (Niid 2016) Tallinna linna ametnike sõnul on pealinnas eestvedajateks ametnikud ning poliitiline juhtkond ei ole otseselt sellest süsteemist huvitatud, kuid on siiski ametnikke toetanud muudatuste elluviimisel.

Volikogu tasandil on aastaid tagasi kinnitatud linna uus finantsmudel, mis on ametnikele kindluseks, et sellist eelarvesüsteemi edasi juurutada. Tallinna linna puhul on tegemist mastaapse linnaga ning ametnike suur roll on ka mõistetav. Tallinna linna ametnikud on käinud õppimas ja eeskuju võtmas Helsingi linnalt. (Valler *et al.* 2016) Kogu tulemuslikkuse juhtimise protsessi edukus sõltub eestvedajatest ja juhtkonna toetusest.

Protsessi juhtimise juures on oluline hästi toimiv kommunikatsioon nii organisatsiooni sees kui väljapoole. Autori hinnangul on avaliku sektori puhul oluline suhtlemine avalikkusega ning oskus avalikkust protsessidesse kaasata. Kommunikatsiooniga seonduvat on käsitletud lähemalt alapeatükis 2.4.1. seoses sellega, et eelarvestrateegia on dokument, mis peab seadusest tulenevalt olema avalikustatud kindlal perioodil ning alapeatükis 2.4.2. seoses sellega, et tulemuspõhisele eelarvestamisele ülemineku protsessi oleks pidanud paremini osapooltele selgitama.

Elva linna tulemuslikkuse juhtimise protsessi ajaplaanist ülevaade on kirjeldatud lisa 6. Ajaplaanist selgub, et kogu protsess toimub aastaringselt. Lisas 6 toodud tabelis on protsessiga seotud tegevused paigutatud tabelisse toimumise aja järgi ja rakendamise aspekti järgi. Jaanuarikuus alustatakse Elva linnas eelarve täitmise analüüsiga, hiljemalt märtsikuus alustatakse tegevusaruande koostamist. Maikuus saab alguse nii planeerimise kui eelarvestamise protsess. Nii arengukava seire, eelarvestrateegia kui eelarve koostamine algab maikuus ja kestab aasta lõpuni välja. Arengukava muudatused ja eelarvestrateegia tuleb kinnitada oktoobrikuus. Eelarve kinnitatakse detsembrikuus.

Kokkuvõtvalt Elva linna üldised peamised probleemid:

- finantsspetsialist ei saa olla protsessi juht tulenevalt täna kehtivast struktuurist,
- probleemid sise-ja väliskommunikatsiooniga.

Võrreldes Elva linna üldisi probleeme tabelis 3 (vt lk 24) toodud üldiste probleemidega saab välja tuua kattuvusi kõigis aspektides. Seadusandluse analüüsis ei ilmnenu probleeme, miks võiksid takistada kohalikel omavalitsustel tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist.

Teoreetilises osas toodud tulemuspõhise eelarvestamise kategooriatest (vt tabel 1, lk 13) lähtuvalt on Elva linn hetkel tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise esimese ehk

esitlusliku kategooria juures. Saue ja Tallinn, kellel on pikaajalisem kogemus tulemusnäitajate kasutamise osas, asuvad peamiselt teises kategoorias ehk tulemusinfol põhineva eelarvestamise juures, kus ressursside jaotus on kaudselt seotud tulevaste või ka eelnevate tulemustega. Valikuliselt kasutatakse informatsiooni otsuste kaalutlemisel. Tallinna linna ametnikega vestlusel selgus, et Tallinnas suhtutakse seatud eesmärkidesse ja mõõdikutesse tõsiselt. Näiteks kui huviharidusele on eraldatud aastas 7 miljonit eurot ning keegi teeb ettepaneku seda eraldist tõsta või vähendada, siis peaks kohe vaatama ka üle sihtväärtuse ning viima vastavusse eraldatud vahenditega. Kui hálve püstitatud mõõdikute ja tegelike tulemuste vahel on suur, siis kindlasti vaadatakse üle ka eelarves eraldatud summad. (Valler *et al* 2016)

Töö autori hinnangul on tulemuskategooriate vahel arenguline seos, eesmärk peaks olema liikuda esimesest ehk esitluslikust kategooriast kolmanda ehk otsese tulemuspõhise eelarvestamise kategooriani. Kogu protsessi arengu juures on oluline roll eestvedamisel ning seda kinnitasid ka läbi viidud intervjuud.

2.5. Ettepanekud tulemuspõhise eelarvestamise paremaks rakendamiseks Elva linnas

Elva linn on esimesed olulised sammud teinud tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks, kuid tuginedes eeltõdetule võib väita, et protsessi saab oluliselt täiendada. Järgnevalt on toodud ettepanekud tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise parendamiseks. Ettepanekud on rühmitatud tabelis 3 (vt lk 24) kirjeldatud tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise aspektidest lähtuvalt.

Planeerimisprotsessi parendamise juures on oluline tähelepanu pöörata probleemidele, mis on seotud erinevate arengudokumentidega ning kaasamise ja avalikustamisega. Elva linna planeerimisprotsessi probleeme on käsitletud alapunktis 2.4.1 ning probleemidele pakutud lahendused on toodud ära tabelis 8.

Tabel 8. Planeerimisprotsessiga seotud probleemid ja lahendused Elva linnas

Probleemid	Lahendused
Arengukavas ei ole hinnatud realistlikult tegevuste ja investeeringute elluviimise võimalusi.	<ul style="list-style-type: none">• Tuua välja eraldi investeeringud ja tegevused, mida saab teostada vaid kaasfinantseerimise toel.• Kaasata finantsspetsialistid arengukava koostamise juurde.• Arengukavasse tegevuste ja objektide lisamisel tuleb analüüsida nende maksumust.
Eesmärkide tulemuslikkust on keerule mõõta – mõõdikud puuduvad või eesmärgid hindamiseks liialt üldised.	<ul style="list-style-type: none">• Välja töötada arengukava valdkondade eesmärkide hindamiseks mõõdikud.
Arengudokumendid ei ole omavalhelt piisavalt seotud ning on vastutus, eelarvestrateegias ei ole välja toodud seoseid arengukavaga.	<ul style="list-style-type: none">• Eelarvestrateegia siduda arengukava valdkondlike eesmärkide täitmisega.• Hallatavate asutuste juhtide nõustamine arengukavade koostamisel ja juhendi väljatöötamine.
Avalikkuse vähene huvi eelarvestrateegia vastu.	<ul style="list-style-type: none">• Parema teavitamine. Püüda näitlikustada strateegia otsuseid, et elanikel tekiks teadmine, et strateegia on oluline dokument, milles kaasa rääkida.

Allikas: autori koostatud.

Tabelis 8 on toodud välja probleem, et Elva linna arengukavas ei ole hinnatud realistlikult tegevuste ja investeeringute elluviimise võimalusi. Vajalik on arengukavasse tegevuste ja objektide lisamisel analüüsida nende maksumust ning tuua välja need investeeringud ja tegevused, mida saab teostada vaid sel juhul kui leitakse kaasrahastus. Soovitatav on

kaasata arengukava koostamise varajases staadiumis finantsspetsialistid ning teostada erinevaid vajalikke finantsanalüüse.

Elva linna hetkel kehtiva arengukava ülesehitus on väga hea, kuna eraldi on välja toodud valdkondade strateegilised eesmärgid, konkreetne tegevuste kava ja investeeringute kava. Visiooni juures on positiivne, et erinevate komponentide täitmiseks on välja töötatud mõõdikud. Probleem seisneb selles, et puuduvad valdkondlikud mõõdikud ja eesmärgid on kohati liialt üldised. Vaja oleks töötada välja mõõdikud valdkondlike eesmärkide hindamiseks. Valdcondlikele mõõdikutele tuginedes on lihtsam seada ka eelarveaasta eesmäärke ja mõõdikuid.

Kolmas planeerimisprotsessis ilmnenu probleem on seotud sellega, et linna erinevad arengudokumendid ei ole omavahel piisavalt seotud ning neis esineb vastuolusid. Eelarvestrateegias kui dokumendis ei ole välja toodud otseseid seoseid arengukavaga. 2016. aastal vaadatakse üle eelarvestrateegia ning soovitus on siis välja tuua selged seosed arengukavas toodud tegevuste ja investeeringutega ning läbi vaadata tulemusnäitajad, millega mõõta püstitatud eesmäärke pikal perioodil. Väga oluline on pöörata rohkem tähelepanu hallatavate asutuste juhtide nõustamisele ja koolitamisele arengukavade koostamisel. Vajadusel tuleb töötada välja juhend olulisematest seisukohtadest, millega arengukavade koostamisel lähtuda – alustades sellest, et hallatava asutuste arengukava ei tohiks olla vastuolus linna arengukava ja eelarvestrateegiaga, ning kui selline vajadus peaks tekkima, siis peab see olema selgelt välja toodud ja ka põhjendatud. Kui investeeringuteks on suuremad soovid kui eelarvestrateegias kirjas, siis peab olema see hallatava asutuse arengukavas välja toodud reservnimekirjana. Kindlasti on oluline panna kirja soovitusel eesmärkide tulemusnäitajate kohta ning juhtida tähelepanu mõõtmisega seotud raskustele.

Avalikkuse vähest huvi eelarvestrateegia vastu tuleks tõsta info näitlikustamisega, et inimesed saaksid aru, millist infot nad strateegia dokumendist saavad ning, kuidas nad saavad kaasa rääkida.

Saue linna planeerimisprotsessi kogemustest lähtuvalt tuleks Elva linnas pöörata veelgi enam tähelepanu eelarvestrateegiale ning muuta seosed arengukava ja eelarvestrateegia vahel tugevamaks. Tallinna linna näitel võiks Elva linna vaadata üle oma arengukavade

loetelu ning analüüsida, kas kõik arengukavad täidavad oma eesmärgi ning täiendavad linna arengukava.

Eelarveprotsessi puhul Elva linnas on oluline üle vaadata ajagraafik. Probleemid ilmsid eelarveaasta eesmärkide püstitamisel ja mõõdikute lisamisel. Eelarveprotsessi käigus on oluline pöörata tähelepanu vahendite piisavusele eesmärkide täitmisel. Probleeme tekitas Elvas tulemuspõhisele eelarvele üleminekuga kiirustamine ja otsustamine kitsas ringis. Situatsiooni on käsitletud põhjalikumalt alapunktis 2.4.2 ning probleemidele pakutud lahendused on toodud ära tabelis 9.

Tabel 9. Eelarvestamisprotsessiga seotud probleemid ja võimalikud lahendused

Probleemid	Lahendused
Eelarve koostamisel ei ole võimalik tugineda täielikult eelarvestrateegiale, kuna nende koostamine toimub paralleelselt	<ul style="list-style-type: none"> Tuua varasemaks eelarvestrateegia koostamise protsess, et eelarve koostamisel tugineda strateegias toodud näitajatele
Eelarve struktuur ei vasta arengukava struktuurile	<ul style="list-style-type: none"> Kaasata finantsspetsialist arengukava koostamise protsessi juurde ning leida koostöös lahendus, mis sobib nii sisuliselt kui tehniliselt.
Probleemid eelarveaasta eesmärkide püstitamisel ja mõõdikute lisamisel	<ul style="list-style-type: none"> Hallatavate asutuste juhtide ja osakonna juhatajate koolitamine ja nõustamine eelarveaasta eesmärkide püsistamisel ja mõõdikute lisamisel. Analüüsida veel enne eelarveaasta lõppu mõõdikute sihtväärtusi ja nende võimalikku saavutamist, et planeerida vajadusel tegevusi ja vahendeid eesmärkideni jõudmiseks
Tulemuspõhisele eelarvele üleminek toimus kiirustatult ja kitsas ringis	<ul style="list-style-type: none"> Selgitada tulemuspõhise eelarvestamisele ülemineku eesmärgi ja seotud aspekte. Moodustada eelarve koostamiseks formaalne töögrupp
Eelarvevahendite piisavus eesmärkide täitmisel	<ul style="list-style-type: none"> Eesmärkide saavutamise maksumuse välja arvutamine

Allikas: autori koostatud.

Nagu eespool märgitud, ei ole eelarve koostamisel võimalik tugineda täielikult eelarvestrateegiale, kuna kahe dokumendi koostamine toimub paralleelselt. Eelarvestrateegia võiks olla vastu võetud juba mai- või juunikuus, enne kui hallatavate asutuste juhtidelt ja osakonna juhatajatelt soovitakse saada sisendit eelarvesse. Sellisel juhul oleks eelarvestrateegia dokument, millele tugineda eelarve koostamisel.

Teine probleem, millega Elva linn kokku puutus, oli seotud sellega, et eelarve struktuur ei vasta arengukava struktuurile. Eelarve struktuur on oluline ning seega oleks mõistlik vaadelda võimalikku arengukava ja eelarve ülesehitust koos, kaasates selleks finantsspetsialiste. Algselt läbi mõeldud tehnilised aspektid aitavad tulemuspõhise eelarvestamise protsessi lihtsustada.

Üks soovitus on analüüsida veel enne eelarveaasta lõppu mõõdikute sihtväärtusi ja nende võimalikku saavutamist, et planeerida vajadusel tegevusi ja vahendeid eesmärkideni jõudmiseks. Analüüs ning hallatavate asutuste juhtide ja osakonna juhatajate koolitamine ja nõustamine loob eduka platvormi, et järgmisel aastal läheks tulemuspõhise eelarvestamise protsessi rakendamine ning tulemusnäitajate leidmine edukamalt. Tulemuspõhise eelarvestamise paremaks rakendamiseks soovitab töö autor kaaluda formaalse eelarve töögrupi moodustamist, kes tegeleks regulaarselt eelarve planeerimise ja täituvuse analüüsimisega. Töögrupi arutelude eesmärgiks oleks tulemusnäitajate põhjalikum analüüs hindamise aspektist ning ka tulemuspõhise eelarvestamise teavitusplaani koostamine. Eesmärk oleks, et tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtted ja eesmärk oleks arusaadavad töötajatele, volikogu liikmetele ja ka avalikkusele. Arutleda tuleks selle üle, milline võiks olla tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisest tulenev mõtte- ja tegutsemisviiside muutus.

Ning lõpuks, Elva linn peaks tegelema eesmärkide saavutamise maksumuse välja arvutamisega, olemaks veendunud, et eesmärkide saavutamiseks on eelarves planeeritud piisavalt vahendeid.

Saue linna edukas kogemus on aluseks soovitusele moodustada formaalne töögrupp eelarve koostamiseks. Saue linnas tegeles töögrupp ka mõõdikute ja eesmärkide sõnastamisega. Saue linna eeskujul peaks Elva linn edaspidi tegelema rohkem sellega, et analüüsida, milline on mõõdikute saavutamise hind. Tallinna linnal on põhjalikult välja töötatud toote püsiandmed ja tooteplaan. Tõenäoliselt aitaks ka Elva linnal eesmäärke ja mõõdikuid läbi mõelda põhjalikum kaardistuse süsteem, mille puhul oleks abiks täna Tallinna linnas välja töötatud süsteem. Saue linna kogemus tulemusnäitajate süsteemi tutvustamisel volikogu liikmetele on eeskujuks ning vajaks Elva linnas rakendamist.

Aruandlusprotsessi probleemid on seotud arengukavade ülevaadete koostamise sageduse ning vastutaja puudumisega, majandusaasta aruande koostamisega ning tulemusnäitajate hindamisega. Vastavaid probleeme on käsitletud põhjalikumalt alapunktis 2.4.3. ning probleemidele pakutud lahendused on toodud ära tabelis 10.

Tabel 10. Aruandlusprotsessiga seotud probleemid ja võimalikud lahendused

Probleemid	Lahendused
Arengukava seiret ei teostata kaks korda aastas	Analüüsida põhjalikult vajadust arengukava seire järgi kaks korda aastas, seire vähendamise korral teha vastav muudatus arengukavasse või leida ressurss seire teostamiseks kahel korral aastas
Hallatavate asutuste arengukavade täitmise ülevaadet ei tehta kord aastas	Analüüsida vajalikkust. Viia sisse vajalikud muudatused õigusaktidesse või korraldada ülevaate koostamine
Arengukava seirel puudub vastutaja	Määrata vastutaja, kelleks võiks olla linna arendusjuht.
Majandusaasta aruande tegevusaruandes ei ole välja toodud seoseid arengukavaga	Tuua sisse seosed arengukava ja majandusaasta aruande vahel
Tegevusaruandes antav informatsioon hallatavate asutuste juhtidelt jt ei ole koostatud ühtsetel alustel.	Välja töötada vorm hallatavatele asutustele ja vastutavatele ametnikele tegevusaruande koostamiseks
Tulemusnäitajate osas ei ole tehtud analüüsi tulenevalt sellele, kas need iseloomustavad kõige paremini eesmärgi täitmist ja on mõõdetavad.	Analüüsida eelarveaastaks püstitatud mõõdikuid nende tulemuslikkuse hindamise seisukohast

Allikas: autori koostatud.

Aruandlusprotsessi kolm esimest probleemi on seotud arengukavade seire ja kokkuvõtete tegemisega. Arengukava kinnitamisel sätestati, et seiret tehakse kaks korda aastas, kuid reaalselt tehakse seda kord aastas. Hallatavate asutuste arengukavade osas kehtib kohustus teha kord aastas ülevaade volikogule, kuid seda ei ole siiani tehtud. Struktuuris puudub konkreetne arengukavade seire ja ülevaadete koostamise eest vastutaja. Lahendusena tuleks põhjalikult analüüsida vajadust arengukava seire järgi kaks korda aastas, seiresageduse vähendamise korral teha vastav muudatus arengukavasse või leida ressurss seire teostamiseks kahel korral aastas. Töö autori hinnangul piisab kord aastas seire läbiviimisest ning mõistlik oleks seda teha veebruarikuus (nii nagu oli kirjas ka arengukavas) ning seega tuleks vajalik muudatus viia sisse ka arengukavas. Kui arutelude käigus selgub, et sellisel kujul hallatavate asutuste arengukavadest ülevaadete tegemine ei ole mõistlik, tuleb viia sisse linna põhimäärusesse vastav muudatus. Töö autori hinnangul on mõistlik hallatavate asutuste arengukava täitmisest ülevaadete tegemine

siduda ajaliselt majandusaasta aruande tegevusaruande koostamisega. See eeldab, et kogu protsess on läbi mõeldud ning hallatavate asutuste juhid koostavad tegevusaruande uuest lähteülesandest tulenevalt. Arengukava seire ja ülevaadete koordineerimine tuleb lisada kellegi ametikohustuseks. Töö autori hinnangul võiks seda ülesannet täita Elva linna arendusjuht.

Elva linnas on ilmnunud probleemid majandusaasta aruande koostamisega – aruande koostamisel on kohustus näidata ära seosed arengukavaga, kuid seda ei ole seni tehtud. Tegevusaruande koostamine on keeruline, kuna tegevusaruandesse antav informatsioon hallatavate asutuste juhtidelt jt ei ole koostatud ühtsetel alustel. Kohaliku omavalitsuse finantsjuhtimise seadus ütleb, et kui eelarves on seotud eelarveaasta eesmärgid tulemusnäitajatega, siis tuleb nende täitmist analüüsida ka majandusaasta aruandes. Saue ja Tallinna linn on seda teinud ning 2016. aasta majandusaasta aruande koostamisel tuleb analüüsida tulemusnäitajate täitmist ka Elva linnal. 2016. aasta majandusaasta aruande tegevusaruande koostamiseks on vajalik välja töötada vorm hallatavatele asutustele ja vastutavatele ametnikele. Etteantud vorm tagaks aruandele ühtses stiili ja andmete võrreldavuse.

Elva linnas ei ole seni tehtud tulemusnäitajate analüüsi tulemuslikkuse hindamise seisukohast: kas need iseloomustavad kõige paremini eesmärgi täitmist ja on mõõdetavad. Elva linn peaks juba enne eelarveaasta lõppu analüüsima, kas eelarve seletuskirjas olevad tulemusnäitajad on mõõdetavad ning kas need annavad meile vajalikku informatsiooni eesmärkide täitmise kohta. Analüüsi käigus tuleks tugineda kolmele küsimusele: mida, mis väljundiga ja kuidas mõõdetakse. Analüüsi meeskonda peaks kaasama ka hallatavate asutuste juhte ning teisi, kes olid kaasatud algselt tulemusnäitajate väljatöötamisse.

Tallinn plaanib tuua arengukava läbivaatamise varasemaks, et siduda arengukava rohkem eelarvestrateegiaga. Ettepanek on viia ka Elva linnas arengukava seire ajaliselt varasemaks kui ta on hetkel (vt lisa 6). Nii Tallinn, Saue kui Elva seisavad probleemi ees, et tegevusaruandesse saadav sisend on liiga ebaühtlane ning ei anna vajalikku ülevaadet. Siinkohal saavad omavalitsused teha koostööd, et arutada selle üle, millised need etteantavad vormid peaksid olema. Elva linn peaks õppima Saue linna kogemustest ning kasutama ära volikogus majandusaasta aruande kinnitamise, selleks, et anda sisuline

ülevaade eelneva aasta tegevustest. Siiani on seda volikogus käsitletud formaalse punktina ning sisulist tutvustust linna tegevustest ei ole tehtud. Positiivne on Saue ja Tallinna kogemus majandusaasta aruande koostamisel, kus on analüüsitud eelarve tulemusnäitajate täitmist. Elva linna peaks järgmise aasta majandusaasta aruande juures analüüsima kehtestatud tulemusnäitajaid.

Otsustusprotsessi on Elva linnas keeruline analüüsida, kuna protsess on poole peal ning linna juhtkond ei ole veel analüüsinud 2016. aasta eelarves püstitatud eesmärgi ja tulemusnäitajaid. Otsustusprotsessiga seotud probleemid on fundamentaalsed ning seotud sellega, kas rahaeraldused on võimalik siduda konkreetsete tulemustega. Elva linna otsustusprotsessi probleeme on käsitletud põhjalikumalt alapunktis 2.4.4.

Otsustusprotsess seob kõik Demingi ringi osad terviklikuks ning tsükkel läheb uut ringi tegema. Otsustusprotsessi seisukohast on oluline aruandlus: kas analüüsi käigus saadud tulemused mõjutavad planeerimisprotsessi ning kas nendega arvestatakse arengukava tegevuskava, eelarvestrateegia ja eelarve koostamisel. Elva linna arengukava tegevuskava seire puhul on pigem positiivne näide, kus seda on tehtud ning oluline on, et seda tehakse ka edaspidi. Lisaks on oluline, et arvestataks edaspidises planeerimise ja eelarvestamise protsessis tulemusnäitajate analüüsi.

Üldiseid probleeme ja lahendusi on käsitletud alapeatükis 2.4.4 ning on kokkuvõtvalt toodud tabelisse 11.

Tabel 11. Üldised probleemid ja võimalikud lahendused

Probleemid	Lahendused
Finantsspetsialist ei saa olla kogu tulemuslikkuse juhtimise protsessi juht	<ul style="list-style-type: none"> Tulemuspõhise eelarvestamise protsessi juht peab olema valdkonna juht, mitte ühe osakonna spetsialist. Võimalusel kaaluda muudatusi osakonnas, et finantsosakonna juhil oleks ka eelarve juhtimise kompetents.
Probleemid sise- ja väliskommunikatsioonis	<ul style="list-style-type: none"> Rohkem tähelepanu pöörata organisatsioonisisesele kommunikatsioonile, kaasata nii hallatava asutuste juhte, osakonna juhatajaid kui volikogu liikmeid. Rohkem selgitada avalikkusele tulemuslikkuse juhtimise protsessi.

Allikas: autori koostatud.

Eestvedamine on kogu tsükli terviklikkuse juhtimiseks väga oluline. Seega on toodud otsustusprotsessi juurde ettepanek kaaluda muudatuste vajalikkust finantsosakonnas. Finantsosakonda peaks juhtima inimene, kes on lisaks pearaamatupidaja oskustele ka finantsjuht. Tegemist peaks olema inimesega, kes on sisuline eelarvejuht, juhib ja koordineerib kogu eelarveprotsessi, on suuteline analüüsime tegelikke ja prognoositud näitajate vahelisi erinevusi ja tõlgendada põhjusi. Selle ametniku tööülesanneteks peaks olema töötajate nõustamine eelarve küsimustes, juhendite koostamine, andmete kogumine ja töötlemine, otsustamiseks vajaliku lisainfo ja soovitude andmine.

Parandada sise- ja väliskommunikatsiooni tulemuslikkuse juhtimise protsessi sammude tutvustamisel ja kaasamisel. Oluline on kaasata nii osakonna juhataid, hallatavate asutuste juhte ja volikogu liikmeid ning avaliku sektori puhul ei saa unustada ka kommunikatsiooni elanikele, et tutvustada linna planeerimise ning eelarvestamise protsesse.

Saue linna eestvedamise ja kommunikatsiooni kogemusi tasub Elva linnal lähemalt uurida. Saue linna finantsjuht on kogu valdkonna ning eelarve protsessi sisuline juht. Saue linnal oli positiivne kogemus volikogu liikmete kaasamisel ja nendele info edastamisel ning avalikkusele linna tegevuste tutvustamisel. Tallinna linna kogemus näitas seda, et kogu protsessi eestvedajaks saavad olla finantsvaldkonna inimesed kui neil on poliitilise juhtkonna toetus.

Lisa 7 koondab Elva linna tulemuslikkuse juhtimise kokkuvõtte probleemidest ja lahendustest. Lisas 7 toodud tabelis on võrreldud probleemide vastavust peatükis 1.3 koostatud tabeliga 3. Võrdlustabel annab ülevaate sellest, milliseid Elva linna tulemuslikkuse juhtimise analüüsi käigus ilmnenu probleeme on käsitletud erinevates teoreetilistes allikates. Elva linna analüüsi tulemusena lisandus neli probleemi, mida magistritöö teoreetilises osas ei käsitletud. Neli lisanduvat probleemi on järgmised: arengudokumendid ei ole omavahel piisavalt seotud ning on vastuolus, eelarvestrateegias ei ole välja toodud seoseid arengukavaga; eelarve koostamisel ei ole võimalik tugineda täielikult eelarvestrateegiale, kuna nende koostamine toimub paralleelselt; tulemuspõhisele eelarvele üleminek toimus kiirustatult ja kitsas ringis; majandusaasta aruande tegevusaruanne ei ole seotud arengukavaga.

Elva linna otsustusprotsessi analüüsi ei ole võimalik täielikult läbi viia, sest protsess ei ole veel sellesse etappi jõudnud. Ettepanek on järgneva aasta eelarveotsustes analüüsida selle aasta tulemuste saavutamist ning võimalusel arvestada otsuste tegemisel saadud tulemusinformatsiooni. Tulemuspõhise eelarvestamise põhimõte seisneb selles, et iga ressursside juurdekasv mõjutab otseselt väljundite või muude tulemuste kasvu. Oluline on, et Elva Linnavalitsus kaaluks ressursside paigutuse juures läbi, mis võiks olla rahaeralduse tulemus ning kas ja kuidas me saame seda tulemust mõjutada.

Lisaks eeltoodud ettepanekutele konkreetsete protsesside parendamiseks toob töö autor välja mõned üldised tähelepanekud ja ettepanekud, mis tuginevad teoreetilisusele peatükile:

- Ettepanek on muuta Elva linnas tulemuspõhine eelarvestamise protsess sügavamaks ehk liikuda esitlusliku tulemuseelarvestamise etapist otsese tulemuseelarvestamise etapi poole (vt tabel 1 lk 13).
- Ettepanek on eelarvestamise juures analüüsida konkreetsete sisendite seoseid väljunditega, mil määral muudatused konkreetse sisendite osas mõjutavad väljundit.
- Ettepanek on analüüsida Elva linnas eelarveaastaks püsitatud eesmärgi. Kas eelarveaastaks püsitatud eesmärgi on piisavalt või on neid liiga palju või vähe? Liiga paljude eesmärkide puhul on keeruline seada prioriteete ning liiga vähe eesmärgi ei pruugi olla piisav arenguks.
- Ettepanek on kaaluda järgmise aasta eelarve tulemusnäitajate määramisel seda, mil määral on oluline kasutada sarnaseid tulemusnäitajaid, et tekitada järjepidevus ja võrdlusmoment ning mil määral need võivad erineda. Samas tuleks tulemusnäitajad lisada konkreetse aasta eesmärgist lähtuvalt.

Elva linna tulemuslikkuse juhtimise tsükkel vaadatuna PDCA tsüklite etappide lõikes tõi kaasa erinevaid probleeme, millele töö käigus tehti ettepanekud lahenduste leidmiseks. Üldiselt võib järeldada, et PDCA tsükkel iseloomustab hästi Elva linna planeerimis-, eelarvestamis-, aruandlus- ja otsustusprotsessi.

KOKKUVÕTE

Elva linn on astunud esimesed sammud tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks, kuid ees seisavad väljakutsed, mille poole tuleb järjekindlalt edasi liikuda. Suund on Elvas võetud avaliku teenuse tõhususele ja efektiivsusele ning tulemuspõhine eelarvestamine on üheks võimaluseks seda saavutada. Tulemuspõhine eelarvestamine on pidev arenev protsess, mitte süsteem, mida on võimalik ühekorraga valmis ehitada.

Esmakordselt kasutas Elva linn 2016. aasta eelarve seletuskirjas tulemusnäitajaid ning seega on tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine Elva linnas aktuaalne ja uudne.

Töö esimeses peatükis on kirjeldatud erinevate autorite käsitlusi tulemuspõhise eelarvestamise mõistetest ning kategooriatest. Tulemuspõhise eelarvestamise mõistet võib sõnastada mitmeti, kuid selle põhiolemus seisneb selles, et rahaeraldused eelarves on seotud hinnatavate tulemustega. Tulemuspõhise eelarvestamisel saab eristada kolme kategooriat: esiteks esitluslik eelarvestamine, kus eelarves kasutatakse tulemusinformatsiooni pigem taustana; teiseks tulemusinfo põhinev eelarvestamine, kus nõrk seos info ja otsuste vahel on olemas ning kolmandaks otsene tulemuspõhine eelarvestamine, mille puhul on olemas tugevad seosed tulemuste ja ressursside vahel.

Tulemuspõhine eelarvestamine on tihedalt seotud planeerimise ning tulemuste hindamise ning analüüsiga. Erinevad tegevused seob tervikuks PDCA tsükkel ehk Demingi ring. PDCA tsükli on võimalik edukalt kasutada kohaliku omavalitsuse tulemuslikkuse juhtimise kirjeldamiseks. Kohaliku omavalitsuse kontekstis on tsükli esimene etapp seotud strateegilise planeerimisega (arengukava ja eelarvestrateegia), teine etapp tulemuspõhise eelarvestamisega (eelarve), kolmas etapp aruandlusega (majandusaasta aruanne) ning neljas etapp otsustamisega. Otsustamise etapp vaatlleb seda, mil määral kolmandas etapis saadud tulemused kantakse üle esimesse etappi.

Tulemuspõhise eelarvestamise üheks eripäraks on mitterahalise tulemusinformatsiooni kasutamine eelarves ning eelarvel on tugevad seosed planeerimise ja aruandlusega. Traditsioonilise eelarvestamise all peab töö autor silmas kulupõhist eelarvestamist, mis koostatakse eelarve eelmise aasta täituvuse alusel kulude kasvuprotsendi põhimõttel. Tulemuspõhise ja tekkepõhise eelarvestamine on omavahel seotud, viimane on eelduseks tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisel.

Tulemuspõhise eelarvestamise peamised probleemid on seotud pikaajaliste eesmärkide seadmise, tulemusnäitajate määramise ja tulemuslikkuse hindamisega. Rahastamise sidumine otseselt tulemustega on keeruline kuna eelarvestamine on poliitiline protsess ning seal mängivad rolli ka muud tegurid peale tulemusinfo. Takistuseks tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisel võib saada seadusandluse toe puudumine ning tehnilised probleemid nii eelarve struktuuri kui tulemuslikkuse mõõtmisega. Keeruline on välja tuua ka konkreetse sisendi mõju ja seost väljundiga. Eduka tulemuspõhise eelarvestamise eelduseks on suurepärane protsessi juhtimine ja kommunikatsioon.

Teises, empiirilises peatükis esitatakse Elva tulemuslikkuse juhtimise ja tulemuspõhise eelarvestamise analüüsi tulemused ning ettepanekud protsessi parendamiseks. Seadusandluse ja omavalitsuse õigusaktide analüüsist tulenevalt selgub, et regulatsioonid pigem toetavad tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist Eesti kohalikes omavalitsustes, kuid vaatamata sellele kasutatakse Eestis tulemuspõhist eelarvestamist kohalikes omavalitsustes väga vähe. Dokumendianalüüsi tulemusena selgus, et Eestis on senini vaid kaks omavalitsust, kus on kasutatud eelarves tulemusnäitajaid ning nendeks on Saue linn ja Tallinn. Just Saue ja Tallinna linna kogemustele tuginedes on välja töötatud mõned ettepanekud Elva linnale.

Ettepanekud Elva linnale paremaks tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks on struktureeritud lähtuvalt PDCA tsükli neljast etapist (planeerimine, eelarvestamine, aruandlus, otsustamine).

Planeerimisprotsessis toodud ettepanekud on seotud peamiselt arengukava täiendamisega. Arengukava valdkondlikel eesmärkidel puuduvad mõõdikud ning ei ole ülevaadet sellest, millised on reaalselt teostatavad tegevused ja millised ainult kaasfinantseerimise toel. Ettepanek on kaasata arengukava koostamisel

finantsspetsialisti. Eelarvestrateegias kui dokumendis ei ole viidatud seostele arengukavaga. Hallatavate asutuste juhid vajavad koolitust ja tuge seoses asutuste arengukavade koostamise ja linna arengukavade sidumisega.

Eelarvestamisprotsessi parendamiseks toodud ettepanekud on seotud peamiselt eelarveaasta eesmärkide seadmiseks ja tulemusnäitajate püstitamiseks vajalike arutelude korraldamisega, hallatavate asutuste juhtide koolitamisega ja nõustamisega. Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise juures on oluline selgitada põhjuseid, miks seda vaja on teha. Analüüsida hetkel kehtivaid tulemusnäitajaid nende hindamise seisukohast ning arutleda veel selle üle, kas need näitajad ikkagi mõõdavad seda, mida tahetakse mõõta ning kas tänaseks tehtud tegevused on olnud piisavad ja kas eelarves on piisavalt ressursse, et saavutada püstitatud eesmärgid. Kaaluda tõsiselt eelarvestrateegia menetlemise toomist ajaliselt ettepoole, et eelarve saaks tugineda juba eelarvestrateegiale. Ettepanek on moodustada kommunikatsiooni parandamiseks ja protsessi paremaks juhtimiseks eelarve töögrupp.

Aruandlusprotsessiga seotud ettepanekud on peamiselt seotud arengukavast ja põhimäärusest tulenevate punktide täitmisega – ettepanek on edaspidi teha arengukavale seiret üks kord aastas, veebruarikuus, hallatavate asutuste arengukava täitmise ülevaade peaks olema seotud tegevusaruande koostamisega ning ettepanek on määrata arengukavade seire ja aruannete koordineerijaks Elva linna arendusjuht. Suuremat rõhku on vajalik panna majandusaasta aruandele, tuua välja seosed arengukavaga ning ülevaate paremaks ja ühtlasemaks teostuseks on ettepanek töötada välja tegevusaruande vorm info koondamiseks. Ettepanek on analüüsida 2016. aasta eelarves püstitatud eesmärgid ning nende täitmist majandusaasta aruandes.

Otsustusprotsessi osas on kõige keerulisem ettepanekuid teha, kuna hetkel ei saa analüüsida, kuivõrd edukalt on eelnev tsüklil kulgenud. Oluline on, et aruandlusprotsessis saadud tulemused kajastatakse uue arengukava, eelarvestrateegia ja eelarve koostamisel, et tagada PDCA tsükli terviklikkus.

Üldised probleemid on seotud protsessi juhtimise, eestvedamise ja kommunikatsiooniga. Oluline on leida Elva linnas eestvedaja, kes tulemuslikkuse protsessi juhiks ning selleks on tõenäoliselt vajalik läbi viia muudatused finantsosakonnas. Ettepanek on rohkem

tähelepanu pöörata nii sise- kui väliskommunikatsioonile, et tutvustada tulemuspõhise eelarvestamise protsessi nii asjaosalistele kui avalikkusele.

Võrreldes omavahel tulemuspõhise eelarvestamise probleeme teoreetilise kirjandusest lähtuvalt ning Elva linna tulemuslikkuse juhtimise analüüsi käigus esile kerkinud probleeme võib välja tuua, et praktilisest analüüsi käigus lisandus neli probleemi, mida antud töö teoreetilises osas ei käsitletud: probleem erinevate arengukavade omavaheliste seostega, eelarvestrateegia koostamine peaks eelnema eelarve koostamisele, tulemuspõhisele eelarvestamisele üleminek toimub kiirustatult ja kaasatud oli suhteliselt kitsas ring asjaosalisi ning majandusaasta aruandes puuduvad viited arengukavale.

Saue ja Tallinna linna kogemustest tulenevalt on ettepanek pöörata Elva linnas veelgi enam tähelepanu eelarvestrateegiale ja selle seostele arengukavaga, vaadata üle kehtivad arengukavad ja nende omavahelised seosed, moodustada formaalne töögrupp eelarve koostamiseks, võtta eeskuju Tallinna linna toodete püsiandmetest ja tooteplaanist, tutvustada majandusaasta aruande kinnitamisel volikogus linna eelneva aasta tegevusi, viia ettepoole ajaliselt Elva linna arengukava seire, töötada välja lähtevormid tegevusaruandesse sisendi saamiseks ning siduda järgmisel aastal tulemusnäitajate analüüs majandusaasta aruandega.

Teoreetilisest analüüsist lähtuvalt lisanduvad eelnevale ettepanekud, mis on seotud tulemuspõhise eelarvestamise protsessi edasiarendamisega ehk Elva linn peaks liikuma esitlusliku tulemuseelarvestamise etapist otsese tulemuseelarvestamise etapi poole, ettepanek on analüüsida sisendite ja väljundite omavahelist mõju, analüüsida, kas Elva linnas eelarveaastaks püstitatud eesmärgid on liiga palju või vähe ning kas tulemusnäitajad peavad eelarveaastate lõikes sarnanema või võivad erineda.

Edaspidi oleks huvitav uurida otsustusprotsessi Elva linnas ning kas läbi viidud arutelude ja analüüside käigus selgub, et tehtud samm oli piisavalt jõuline järgmisteks tegevusteks. Uurida võiks riigipoolseid samme kohalike omavalitsuste eelarvestamisprotsessi arendamisel. Enne tulemuspõhise eelarvestamise soovituslikuks või kohustuslikuks muutmise kohalikele omavalitsustele tuleks uurida, kuipalju on kohalikel omavalitsuselt eelarves vabadust eesmärgid seada ning kui palju on fikseeritud kulusid, mis on paika pandud erinevate seadustega. Edasiarendusena võiks uurida tulevikus põhjuseid, miks

kohalikud omavalitsused nii vähe kasutavad tulemuspõhist eelarvestamist ja milline võiks olla saadav kasu omavalitsusele.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Andrews, M.** Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms. – International Journal of Public Sector Management, 2004, Vol 17, No 4. 2004: pp 332-345. DOI: 10.1108/09513550410539811.
2. **Behn, R. D.** Why Measure Performance? Different Purposes Require Different Measures. – Public Administration Review, 2003, 63(5), pp. 586-606. URL: http://academic.udayton.edu/richardghere/IGO%20NGO%20research/Behn_Robert_D.pdf
3. **Blöndal, J. R.** Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends. – OECD Journal of Public Budgeting, 2003, 2(4), pp. 7-25. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/43505551.pdf>
4. **Bogt, H.** Politicians and output-oriented performance evaluation in municipalities. – The European Accounting Review, 2001, 10:3, pp. 621-643. DOI: 10.1080/09638180120088286.
5. **Bryson, J. M., Boal, K. B.** Strategic Management in Metropolitan Area. – Academy of Management Proceedings, 1983, pp. 332-336. DOI: 10.5465/AMBPP.1983.4976371.
6. **Caiden, N.** Public Service Professionalism for Performance Measurement and Evaluation. – Public Budgeting & Finance, 1998, 18(2), pp. 35-52. URL: <http://goo.gl/ZUI0hU>
7. **Congqin, Z.** Comparison of Performance Budget and Traditional Budget. – Canadian Social Science, 2007, Vol 3 No 5, pp. 71-75. URL: <http://www.cscanada.net/index.php/css/article/viewFile/j.css.1923669720070305.012/456>
8. **Crain, W. M., O’Roark J. B.** The impact of performance-based budgeting on state fiscal performance. – Economics of Governance, 2004, 5, pp. 167-186. DOI: 10.1007/s10101-003-0062-6.

9. **Crisostomo, D.T.** Performance- based budgeting. Best practises. – Journal of Government Financial Management, 2015, pp 41-45. URL: <http://goo.gl/12yKHO>
10. **Curristine, T.** Government Performance: Lessons and Challenges. – OECD, OECD Journal On Budgeting, 2005, Vol 5, No 1, pp. 127-151. URL: <http://goo.gl/3zhXng>
11. **Curristine, T., Lounti, Z., Joumard, I.** Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities. – OECD, OECD Journal of Budgeting, 2007, Vol. 7-No 1, pp 1-41. URL: <http://goo.gl/E9ND5y>
12. **Deming, W.E.** The New Economics for Industry, Government, Education. London: MIT Press, 2000, 247 p.
13. **Denhardt, R. B., Denhardt, J. V.** The New Public Service: Serving Rather than Steering. – Public Administration Review, 2000, 60(6), pp. 549-559. URL: <http://goo.gl/dexGiC>
14. **Diamond, J.** Performance Budgeting- Is Accrual Accounting Required? – IMF Working Paper, 2002, pp. 1-30.
15. Eesti Statistikaamet. RV0291: Rahvaarv, pindala ja asustustihendus haldusüksuse või asutusüksuse liigi järgi. [<http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=RV0291&lang=2>]. 10.05.2016.
16. Elva linna 2016. aasta eelarve seletuskiri [<https://elva.kovtp.ee/elva-linna-eelarve>]. 10.01.2016.
17. Elva linna arengukava 2012-2020 [<https://elva.kovtp.ee/arengukavad>]. 10.01.2016.
18. Elva linna eelarve koostamise, vastuvõtmise, täitmise ja aruandluse esitamise ning reservfondi kasutamise kord [<https://www.riigiteataja.ee/akt/421122012024>]. 10.01.2016.
19. Elva linna eelarvestrateegia 2016-2020 [<https://www.riigiteataja.ee/akt/416102015004>] 10.01.2016
20. **Epstein, P. D., Campbell, W.** Use and the Effects of Using Performance Measures for Budgeting. Case Study. 2002. [http://www.seagov.org/sea_gasb_project/local_austin.pdf]. 21.02.2016

21. **Gianakis, G. A.** The Promise of Public Sector Performance Measurement: Anodyne or Placebo? – Public Administration Quarterly, 2002, 26 (1/2), pp. 35-64. URL: <http://goo.gl/7Ma3oZ>
22. **Ghuri, P., Gronhaug, K.** Äriüuringute meetodid. Praktilisi näpunäiteid. Tallinn: Külim, 2004, 222 lk
23. **Guthrie, J., Olson, O., Humphrey, C.** Debating Developments in New Public Financial Management: the limits of global theorising and some new ways forward. – Financial Accountability&Management, 1999, 15 (3) & (4), 0267-4424. URL: <http://goo.gl/iLfcgW>
24. **Haldma, T., Grossi, G., Peda, P., Liik, M.** Performance Management in Public Transport Provision: the Case of Estonian cities. Milan: Cedam, 2008, p. 177-222
25. **Hartley, J.** Innovation in Governance and Public Services: Past and Present. – Public Money & Management, 2005, pp. 27–34. DOI: 10.1111/j.1467-9302.2005.00447.x
26. **Ho, A. T., Ni, A.** Have cities shifted to outcome-oriented performance reporting? A content analysis of city budgets. – Public Budgeting and Finance, 2005, 25 (2), pp 1–83. URL: <http://goo.gl/uSseu7>
27. **Hood, C. A.** Public Management for all Seasons? – Public Administration, 1991, Vol. 69, pp. 3-19. URL: <http://goo.gl/zwvmgi>
28. **Joyce, P.G.** Linking Performance and Budgeting: Opportunities in the Federal Budget Process. – IBM Center for The Business of Government. 2003. [<http://www.businessofgovernment.org/sites/default/files/PerformanceandBudgeting.pdf>]. 04.04.2016.
29. **Karu, S. Milt, T. Albi, P., Jaansoo, A., Liivik, S., Erlenheim, M., Kallaste, A., Pallasma, P., Peek, R.** Eelarvejuhendi koostamine kohalikele omavalitsustele, riigiasutustele ja äriühingutele. Tartu: Rafiko, 2007, 334 lk.
30. Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. Vastu võetud Riigikogus 2. juunil 1993. aastal. – Riigi Teataja I osa, 1993, nr 37, art 558. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/28501>]. 07.02.2016.
31. Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus. Vastu võetud Riigikogus 16. septembril 2010. aastal. – Riigi Teataja I osa, 2010, nr 72, art 543. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/130062015047>]. 07.02.2016.

32. KOVide 2015. aasta seletuskirjad. Hiiu valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://avalik.amphora.ee/hiiuvv/index.aspx?type=12&id=23760>], Illuka valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<https://goo.gl/LM1mA5>], Jõhvi valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/wFCyRE>], Kanepi valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/ktXyQZ>], Kehtna valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<https://goo.gl/4SrVKY>], Kohila valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/4KHjEE>], Kolga-Jaani valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<https://goo.gl/eIH2eu>], Käina valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/BNmgZp>], Mõisaküla linna 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/OWWEjI>], Mõniste valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/KujumK>], Nõo valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://nvv.kovtp.ee/307>], Padise valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/dQJs0U>], Paide valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/V94w2F>], Paide linna 2015. aasta eelarve seletuskiri [<https://goo.gl/m9KK0r>], Palamuse valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/msesHw>], Puhja valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/jh1kuJ>], Rapla valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<https://goo.gl/yvq8Sz>], Saku valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<https://goo.gl/2xCrl6>], Saue linna 2015. aasta eelarve seletuskiri [<https://goo.gl/DGjAX8>], Saue valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<https://goo.gl/V38fqK>], Sillamäe linna 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://www.sillamae.ee/392>], Tallinna linna 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://www.tallinn.ee/Koond-08.12.14>], Tamsalu valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<https://goo.gl/aHnuxo>], Tartu linna 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/PX6k1M>], Türi valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<https://goo.gl/Qp1tZA>], Vigala valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/C1b2dv>], Viimsi valla 2015. aasta eelarve seletuskiri [<http://goo.gl/1Krzyk>]. 10.-14.10.2016.
33. **Kukk, K.** Kohaliku omavalitsuse finantsjuhtimise käsiraamat. Rahandusministeerium 2012 [https://riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/TOF/TOF_strat_arendusprojektid/27_kov_kasiraamat.pdf]. 10.09.2015.
34. **Laherand, M.** Kvalitatiivne uurimisviis. Tallinn: Infotrükk, 2008, 384 lk.

35. **Lepik, K., Harro-Loit, H., Kello, K., Linno, M., Selg, M., Strömpl, J.** Intervjuu. Tartu Ülikooli sotsiaalse analüüsi meetodite ja metodoloogia õppebaas. 2014. [<http://samm.ut.ee/intervjuu>]. 04.04.2016.
36. Linna valitsemine, rahandus ja eelarve. Elva linn [<https://elva.kovtp.ee/elva-linnavolikogu>]. 21.04.2016.
37. Linnavalitsuse liikmed. Elva linn. [<http://elva.kovtp.ee/linnavalitsuse-liikmed>]. 21.04.2016.
38. **Mascarenhas, R.C.** Searching for Efficiency in the Public Sector: Interim Evaluation of Performance Budgeting in New Zealand. – Public Budgeting and Finance, 1996, pp 13–26. URL: <http://goo.gl/bxJZ8h>
39. **Moen, R., Norman, C. L.** Circling Back. Clearing up myths about the Deming cycle and seeing how it keeps evolving. – Quality Press, 2010 [<http://apiweb.org/circling-back.pdf>] 30.03.2016
40. New public sector performance management: making fiscal consolidation smarter. – Chartered Institute of Management Accountants, 2010. [http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/New%20public%20sector%20performance%20management.pdf]. 11.04.2016.
41. Niid, Ingrid. (Saue Linnavalitsuse finantsjuht). Autori intervjuu. Helisalvestis. Saue, 11. märts 2016.
42. **O'Toole, D. E., Stipak, B.** Productivity Trends in Local Government Budgeting. – Public Performance & Management Review, 2002, Vol. 26, No. 2, pp. 190-203. URL: <http://goo.gl/b1MReh>
43. **Perrin, B.** Effective Use and Misuse of Performance Measurement. – American Journal of Evaluation, 1998, 19(3), pp 367-380. URL: <http://goo.gl/csNSsO>
44. **Pitsvada, B., LoStracco, F.** Performance Budgeting-the Next Budgetary Answer. But What Is the Question? – Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, 2002, 14, pp. 53-74. URL: <http://pracademics.com/attachments/article/337/PitsvadaLoStracco.pdf>
45. **Pollit, C., Bouckaert, G.** Public Management Reform. A Comparative Analysis. Second Edition. 2004. Oxford Univesrity Press. 345 pp
46. **Popescu, C. R., Popescu, V. A.** The Assessment Methodology PDCA/PDSA – a Methodology for Coordinating the Efforts to Improve the Organizational

- Processes to Achieve Excellence. – International Conference : CKS - Challenges of the Knowledge Soc; 2015, p 693 URL: <http://goo.gl/2FBt4U>
47. **Raudla, R.** Tulemus-eelarvestamise ohud ja võimalused Eesti avalikus sektoris. Poliitika analüüs. Tallinn. 2013. 27 lk
[https://riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/TOF/TOF_noorteadlased/ringa_raudla_tulemuseelarvestamise_ohud_ja_voimalused_eesti_avalikus_sektoris.pdf]. 20.03.2016.
 48. Rebane, Inna. (Elva Linnavalitsus finantsspetsialist) Autori intervjuu. Helisalvestis. Elva, 14. märts 2016.
 49. **Rivenbark, W. C, Kelly, J. M.** Performance budgeting in Federal, State and Local Government. – Journal of Government Financial Management, 2004, pp 50-57. URL: <http://goo.gl/vlrVLz>
 50. **Rivenbark, W. C, Kelly, J. M.** Performance budgeting in Municipal Government. – Public Performance & Management Review, 2006, Vol 30, No 1, pp 35-46. URL: <http://goo.gl/bmlwvr>
 51. **Robinson, M., Brumby, J.** Does Performance Budgeting Work? – IMF Working Paper, 2005, pp 1-75.
 52. **Robinson, M., Last, D.** A Basic Model of Performance-Based Budgeting. 2009. Technical Notes and Manuals. [<http://blog-pfm.imf.org/files/fad-technical-manual-1.pdf>]. 01.03.2016.
 53. **Sabo, R.** Formulation of Performance Based Budgets. 2014. Oracle White Paper [<http://www.oracle.com/us/solutions/ent-performance-bi/business-intelligence/performance-based-budgets-2374027.pdf>]. 04.04.2016.
 54. **Schick, A.** The performing state: Reflections on an idea whose time has come, but whose implementation has not. – OECD Journal of Budgeting, 2003, 3(2), pp 71–103. URL: <http://goo.gl/p1OAtJ>
 55. **Schick, A.** Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools? – OECD Journal of Budgeting, 2007, Vol.7-No 2, pp. 109-138. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/42188101.pdf>
 56. **Tikk, J.** Finantsjuhtimise integreeritud mudel Eesti avaliku sektori organisatsioonide näitel. Tallinn. 2014. Doctoral Thesis in Management. 215 lk.

[http://www.ebs.ee/images/Teadus_ja_doktor/Publikatsioonid/PhD_theses/Juta%20Tikk%20web.pdf]. 05.03.2016.

57. **Türk, K.** Eestvedamine. Tartu Ülikooli Kirjastus. 2001. 191 lk.
58. Valler, Maarja (Tallinna Linnakantselei juhtivspetsialist), Tamm, Silver (Tallinna Linnakantselei linnakassa juhataja), Saat, Tiit (Tallinna Linnakantselei peaspetsialist). Autori fookusgrupi intervjuu. Helisalvestis. Tallinn, 1. aprill 2016
59. **Wang, X.** Performance measurement in Budgeting. A Study with County Governments. – Public Budgeting and Finance, 2000, pp. 102-118. URL: <http://goo.gl/Bui6HO>
60. **Webber, D.** Managing the Public's Money: From Outputs to Outcomes—and Beyond. – OECD Journal on Budgeting, 2004, 4(2), pp 101-121. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/43488736.pdf>

LISAD

Lisa 1. Intervjuu küsimused omavalitsuste finantsvaldkonna ametnikelt

1. Sissejuhatus

- 1.1. Mis ajast kasutatakse Teie omavalitsuses tulemuspõhist eelarvestamist?
- 1.2. Miks otsustati hakata kasutatama tulemuspõhist eelarvestamist?

2. Strateegiline planeerimine

- 2.1. Kui tõsiselt võetakse Teie omavalitsuses planeerimisprotsessi?
- 2.2. Kuivõrd oluline ja realistlik dokument on teie omavalitsustes arengukava? Eelarvestrateegia?

3. Eelarve koostamise protsess

- 3.1. Palun kirjeldage eelarve koostamise protsessi.
- 3.2. Kuidas te hindate omavalitsusjuhtide ja eelarvestajate koostööd?
- 3.3. Kuivõrd on kaasatud protsessi hallatavate asutuste juhid? Volikogu liikmed?
- 3.4. Kuidas ja kelle poolt tekivad eelarvesse eesmärgid, tegevused ja tulemusindikaatorid?
- 3.5. Kuidas toimus tulemusindikaatorite leidmise ja kokkuleppimise protsess?
- 3.6. Kas hallatavate asutustele ja osakondadele on ette nähtud juhendid eelarve koostamiseks?
- 3.7. Kuivõrd palju kaasatakse hallatavate asutuste juhte, volikogu liikmeid tulemusindikaatorite otsustamisse?

4. Eelarve aruandlus

- 4.1. Kuidas on seotud aruandlus eelarve koostamise protsessiga?
- 4.2. Kui palju ja kuidas antakse avalikkusele teada eelarve tulemustest, eesmärkide saavutamistest?
- 4.3. Kui sageli tehakse seiret eesmärkide täitmise osas?
- 4.4. Kas ja kuidas toimub tulemuslikkuse mõõtmine?

5. Kokkuvõtteks

- 5.1. Kuivõrd sujuv on planeerimine, rahastamine, aruandlus, järelduste tegemine tsükli terviklikkus?
- 5.2. Missugused raskused on seotud tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisega?
- 5.3. Miks on eesmärkide ja eelarvete seosed Eesti omavalitsustes nii nõrgad?
- 5.4. Kas ja mida saaks/peaks riik siin ära tegema?
- 5.5. Kas oleks võimalik välja töötada ühtne tulemusinformatsiooni süsteem Eesti omavalitsustele?

Lisa 2. Eesti omavalitsuste 2015. aasta eelarve seletuskirjade seoses arengukavade, eesmärkide, tegevuste ja mõõdikutega

Omavalitsus	Seos arengukavaga, eraldi peatükk	Eelarve-aasta eesmärgid ja tegevused	Tulemusnäitajad	Kommentaar	Elanike arv seisuga 04.05.2016
Hiiu vald	Jah	Ei	Ei	Viide COFOGile, eraldi arengukavale viitav peatükk seletuskirjas.	4544
Illuka vald	Jah	Ei	Ei	Eraldi arengukavale viitav peatükk seletuskirjas.	1000
Jõhvi vald	Ei	Jah	Ei	Tähtsamad planeeritavad tegevused 2015. aastal.	11 786
Kanepi vald	Jah	Ei	Ei	Valla arengu strateegilised eesmärgid.	2390
Kehtna vald	Jah	Ei	Ei	Seletuskirjas on analüüsitud eelmise aasta tegevuskava täitmist.	4405
Kohila vald	Jah	Jah	Ei	Arengukavast lähtuvalt 2014. aastal ellu viidud ja 2015. aastasse üleminevad tegevused.	6770
Kolga-Jaani vald	Ei	Jah	Ei	Eelarveaasta 3 prioriteeti.	1429
Käina vald	Ei	Jah	Ei	Arengukavaga seotud investeeringud, 3 tegevuseesmärki.	2074
Mõisaküla linn	Ei	Jah	Ei	Eelarveaasta 4 prioriteeti.	790
Mõniste vald	Ei	Jah	Ei	Prioriteetsed valdkonnad 2015.	859
Nõo vald	Jah	Ei	Ei		3922
Padise vald	Jah	Ei	Ei	Eraldi arengukavale viitav peatükk seletuskirjas	1713
Paide linn	Jah	Jah	Ei		8127
Paide vald	Jah	Ei	Ei		1627
Palamuse vald	Jah	Ei	Ei		2130
Puhja vald	Jah	Jah	Ei		2226
Rapla vald	Ei	Jah	Ei	Eelarveaasta prioriteetid	9170
Saku vald	Jah	Jah	Ei		9276
Saue linn	Jah	Ei	Jah	COFOG, mõõdikute süsteem	5779
Saue vald	Jah	Ei	Ei	Peatükk, mis viitab arengukavale.	10 301
Sillamäe linn	Ei	Jah	Ei	Välja toodud eelarveaasta eesmärk.	13 686
Tallinna linn	Ei	Jah	Jah	Mõõdikud on olemas osaliselt.	423 420
Tamsalu vald	jah	Ei	Ei		3820
Tartu linn	Ei*	Ei	Ei	* Eraldi peatükki ei ole, kuid on viide arengukava eesmärkidele.	93 687
Türi vald	Ei	Jah	Ei	Valdkonna põhilised eesmärgid eelarveaastal.	9351
Vigala vald	Ei	Jah	Ei	Eelarveaasta prioriteetid.	1222
Viimsi vald	Ei	Jah	Ei		18 041

Allikas: (Eesti Statistikaamet 2016; KOVide 2015. seletuskirjad); autori koostatud.

Lisa 3. Väljavõte Elva linna 2016. aasta eelarve seletuskirja seosest arengukavaga, eelarveaasta eesmärkidest ja tulemusnäitajatest.

Haridus ja noorsootöö. Soovitud seisund aastal 2020

Haridus- ja noorsootöö valdkond on kaasaegses keskkonnas valikuid võimaldav ja erinevate haridusastmete koostöös igäühe mitmekülgset arengut toetav. Elva Gümnaasium pakub välja kujunenud suundadega konkurentsivõimelist haridust. Noored on aktiivsed ja kaasatud kogukonna tegevustesse.

Eelarveaasta eesmärgid

1.	Gümnaasiumi ja lasteaedade õppesuundade tugevdamine ja arendamine
2.	Gümnaasiumi õpilaste arvu suurendamine
3.	Digitaalse õppekeskkonna arendamine ja integreerimine õppeprotsessi
4.	Õpilaste töö- ja huvialalaagrite korraldamine (Elva EÕM 2016)
5.	Noortekeskuse ruumide laiendamine, külastuste suurendamine

Tulemusnäitajad

	2015	2016
Koostööpartnerite arv õppesuundade arendamisel	3	4
Gümnaasiumi õpilaste arv uuel õppeaastal	104	120
Lääne-Tartumaa koolide ühisürituste arv	0	3
Läbiviidud digitundide arv	50	150
Õpilaste arv malevas ja teistes laagrites	8	55
Noortekeskuse külastuste arv päevas	15	20

Kultuur, vaba aeg ja sport. Soovitud seisund aastal 2020

Elva on laialdaste ja mitmekesiste vaba aja veetmise võimalustega linn. Erinevad sündmused ja teenused on kaasaegseid kanaleid kasutades tulemuslikult turundatud. Inimesed osalevad aktiivselt kultuuri- ja spordiüritustel.

Eelarveaasta eesmärgid

1.	Kultuurimaja renoveerimine
2.	Spordihalli projekti koostamine
3.	Kultuurikollektiivide ja spordiklubide tegevuse toetamine
4.	Mitmekülgne kvaliteetne huviharidus ning aktiivne raamatukogu külastus
5.	Kultuuri- ja spordiürituste efektiivsem kajastamine

Tulemusnäitajad

	2015	2016
Spordiklubides treenivate laste arv	370	500
Kultuurikollektiivides osalejate arv	270	270
Spordiklubide tulemusnäitajate arv	Andmed puuduvad	
Kultuurikollektiive saavutuste arv	Andmed puuduvad	
Raamatukogu külastajate ja laenutuste arv	52800	
Huviharidust omandavate õpilaste ja laste osatähtsus õpilaste ja laste üldarvust	290	300
Publiku arv tasulistel sündmustel	9500	10500
Publiku arv tasuta sündmustel	8500	9500

Ettevõtlus, turism ja mainekujundus. Soovitud seisund aastal 2020

Elva on rahvusvaheliselt tuntud ja tunnustatud sisemaa kuurort, millel on oma tunnusüritused ja - objektid. Elva ettevõtlus on loodussäästlik, tasakaalustatud tarkade töökohtadega meditsiini ja IT valdkonnas, mitmekesiste tööhõive võimalustega ja kasutab maksimaalselt piirkondlikku potentsiaali ja ressursse. Ettevõtluse ja turismi valdkonna piirkondlik arendamine toimub koostöös erinevate osapooltega. Linna mainekujundus ja turismiturundus toimub välja töötatud turundusstrateegia alusel.

Eelarveaasta eesmärgid

1.	Jätkata koostööd suurima rahvusvahelise spordiüritusega Rally Estonia
2.	Mainekujunduskampaaniate elluviimine
3.	Elva Matkakeskuse uute teenuste käivitamine
4.	Suurejooneliste traditsiooniliste ürituste jätkamine (nt Elva Kohvikutepäev, kodanikukaitsepäev)
5.	Koostöö ettevõtjatega, ettevõtlusfoorumi korraldamine

Tulemusnäitajad

	2015	2016
Külastajate arv spordiüritustel Rally Estonia	2800	4000
Elanike arvu kasv	2361	2386
Uute teenuste arv matkakeskuses	17	20
Suuriürituste ja külastajate arv	4/8500	4/10000
Ettevõtlusfoorumi külastajate arv	25	100

Ruumiplaneerimine, keskkond ja taristu. Soovitud seisund aastal 2020

Elvas on korrastatud ja terviklik taristu (teed, tänavad ja tehnovõrgud) ning ligitõmbav kesklinna piirkond. Linnapildis annavad tooni planeeritud rohestruktuur ja läbimõeldud arhitektuurne kuvand.

Eelarveaasta eesmärgid

1.	Elva üldplaneeringu kehtestamine
2.	Teede ja tänavate korrastamine, tolmuwabade teede vähendamine (sh Käo tee kergliiklustee)
3.	Turuplatsi funktsionaalsemaks muutmine
4.	Raudteejaama parkla rekonstrueerimine
5.	Riigimaa munitsipaliseerimine, elamumaafondi suurendamine

Tulemusnäitajad

	2015	2016
Korrastatud teede ja tänavate maht (kilomeetrites)	1,3	1,5
Turuplatsil kauplejate arv	0	8
Parkla kohtade arvu suurenemine raudteejaama juures	10	24
Elamumaafondi suurenemine (protsent)	28	29
Munitsipaliseerimiste arv	50	40

Tervishoid ja sotsiaalhoolekanne. Soovitud seisund aastal 2020

Sotsiaalvaldkonna areng on tagatud koostöös avaliku, era- ja kolmanda sektoriga nii linnasiseselt kui ka piirkondlikult. Elva linna elanikele on tagatud esmatasandi arstiabi kättesaadavus. Pakutakse kvaliteetseid sotsiaalteenuseid erinevatele sihtgruppidele. Elvas on piirkondlik ja ajakohane ravi, rehabilitatsiooni, taastusravi, õenduse ja hooldusteenuseid pakkuv kompleks.

Eelarveaasta eesmärgid

1.	Sotsiaalteenuste kättesaadavuse ja kvaliteedi uuringu läbiviimine
2.	Eakate väärtustamine (eakate päevakeskuse toetamine, kuldpulma ürituse läbiviimine, õnnitluskaardid juubelite puhul jt)
3.	Sünni- ja ranitsatoetuste maksmise jätkamine
4.	Lasterikaste perede toetamine
5.	Koduteenuste kättesaadavuse tagamine abivajajatele

Tulemusnäitajad

	2015	2016
Uuringus osalejate arv	0	100
Päevakeskuse külastajate arv	50	50
Sündide arv	60	70
Ranitsatoetuse saajate arv	70	80
Lasterikastele peredele suunatud toetuste ja teenuste arv	5	6
Koduteenuste saajate rahulolu (küsimustiku põhjal)	-	hea

Juhtimine ja kodanikuliikumine. Soovitud seisund aastal 2020

Elva linn on tasakaalustatult arenev ja haldussuutlik. Linna juhtimine on efektiivne ja avatud, kaasatud on motiveeritud ning aktiivsed kodanikuühendused. Elva on tugev piirkonnakeskus.

Eelarveaasta eesmärgid

1.	Efektiivne ja avatud linnajuhtimine (finantsvaldkonna arendamine: e-arved, tekkepõhine eelarve; koostööpartnerite ringi laiendamine)
2.	Ekspertide ja linnaelanike kaasamine
3.	Linna veebilehe ja FB konto arendamine, info efektiivne jagamine
4.	Menetlusametniku rolli täpsustamine ja tööle rakendamine
5.	Aktiivse kogukonna toetamine (projektitoetused)

Tulemusnäitajad

	2015	2016
Ekspertide kaasamise arv	10	20
Koostööpartnerite arv	5	10
Linna veebilehe külastajate arv	Andmed täpsustuvad	
Linna FB konto jälgijate arv	1459	1800
Menetlusametniku algatatud menetluste arv	0	50
Toetatud projektide arv	Kord muutus	70

Allikas: (Elva linna 2016. aasta...2016).

Lisa 4. Elva linna tulemuslikkuse juhtimise seotud dokumendid

Dokumentide liigid	Elva linna kehtivad dokumendid seisuga aprill 2016
Arengukava	Elva linna arengukava 2012-2020
Hallatavate asutuste arengukavad	Elva Gümnaasiumi arengukava 2015-2018
	Elva lasteaed Õnneseen arengukava 2016-2020
	Elva lasteaed Murumuna arengukava 2014-2016
	Elva Muusikakooli arengukava 2015-2019
Valdkondlikud arengukavad	Elva vabaaja arengukava 2016-2020 (koostamisel)
	Elva linna soojamajanduse arengukava
	Elva linna jäätmekava 2014-2020
	Käärde metsapargi hoolduskava aastateks 2015-2024
	Arbi järve ümbruse parkmetsa hoolduskava aastateks 2013-2022
	Pargi ja Nooruse tänava vahelise parkmetsa hoolduskava aastateks 2013-2022
	Elva linna ühisveevärgi ja – kanalisatsiooni arendamise kava aastateks 2008-2023
Eelarvestrateegia	Elva linna eelarvestrateegia 2016-2020
Eelarve	Elva linna 2016. aasta eelarve
	Elva linna 2016. aasta eelarve seletuskiri
Aruandlus	Elva 2015. aasta majandusaasta aruanne (koostamisel)
	Kvartaalsed aruanded Rahandusministeeriumile

Allikas: (Linna valitsemine, rahandus, eelarve 2016); autori koostatud.

Lisa 5. Elva linna visioon ja komponentide mõõdikud

Elva linna visioon on „Külastuskeskuse loodusspaa maailmakaardil, hinnatud kultuuri- ja hariduskeskus Lõuna-Eestis, parim paik elamiseks – see on Elva.“

Visiooni komponent	Mõõdik	Sihtväärtus
Külastuskeskuse loodusspaa maailmakaardil	külastajate arv (sise- ja välislastide arv)	Ei
	majutuskohade arv	Ei
	külastajatele suunatud teenuste pakkujate arv	baas 16, siht 25
Hinnatud kultuuri- ja hariduskeskus Lõuna-Eestis	gümnaasiumi osa õpilaste arv	baas 158, siht 200
	väljastpoolt Elva linna gümnaasiumisse õppima tulijate osakaal	baas 10%, siht 25%
	kooli õpitulemused (tasemetööde ja riigieksamite tulemused riigi keskmisel tasemel ning prioriteetsel suunal üle riigi keskmise)	Ei
	edasiõppijate osakaal (sh nii kõrg- kui ka kutsehariduses)	Ei
	õpilaskodu on rajatud	Ei
	kultuurisündmustel osalejate arv	Ei
	loomemajandus- ja külastuskeskus on rajatud	Ei
Parim paik elamiseks Eestis	elanike arv; siht on rahvastiku analüüsi positiivse stsenaariumi rakendumin	baas 5992 (01.01.2012)

Allikas: (Elva linna arengukava...2016); autori koostatud.

Lisa 6. Elva linna tulemuslikkuse juhtimise ajaplaan

	Planeerimine (<i>plan</i>)		Eelarvestamine (<i>do</i>)		Aruandlus (<i>check</i>)			Otsustamine (<i>act</i>)	
Jaanuar					Eelarve täitmise analüüs			Tulemusnäitajate analüüsi arvestamine	
Veebruar									
Märts					Majandusaasta aruande (sh				
Aprill					tegevus-aruande) koostamine				
Mai	Eelarve-strateegia koostamine		Eelarve koostamiseks lähteülesande edastamine			Majandusaasta aruande kinnitamine	Arengu-kava seire	Arengukava seire tulemuste arvestamine eelarvestrateegia ja eelarve koostamisel	
Juuni			Eelarveprojekte esitamine linnavalitsusele						
Juuli									
August			Eelarveprojekti koostamine		Läbirääkimised				
September									
Oktoober			Eelarve-strateegia kinnitamine		Arengukava muudatuste kinnitamine				
				Laekunud ettepanekute analüüs					
November				Eelarve projekt edastatakse volikogule					
Detsember				Eelarve I lugemine					
				Ettepanekute esitamine eelarvesse					
				Eelarve II lugemine ja kinnitamine					

Allikas: autori koostatud.

Lisa 7. Elva linna tulemuslikkuse juhtimise probleemide ja lahenduste võrdlustabel

Aspekt	Probleemid	Lahendused	Vastavus tabeliga 3
Planeerimine (<i>plan</i>)	Arengukavas ei ole hinnatud realistlikult tegevuste ja investeeringute elluviimise võimalusi.	<ul style="list-style-type: none"> Tuua välja eraldi investeeringud ja tegevused, mida saab teostada vaid kaasfinantseerimise toel. Kaasata finantsspetsialistid arengukava koostamise juurde. Arengukavasse tegevuste ja objektide lisamisel tuleb analüüsida nende maksumust. 	Kaudselt, pikaajaliste eesmärkide seadmine
	Eesmärkide tulemuslikust on keeruline mõõta – mõõdikud puuduvad või eesmärgid hindamiseks liialt üldised	<ul style="list-style-type: none"> Välja töötada arengukava valdkondade eesmärkide hindamiseks mõõdikud. 	Jah, tulemusnäitajate määramine
	Arengudokumendid ei ole omavahel piisavalt seotud ning on vastuolus, eelarvestrateegias ei ole välja toodud seoseid arengukavaga.	<ul style="list-style-type: none"> Eelarvestrateegia siduda arengukava valdkondlike eesmärkide täitmisega Hallatavate asutuste juhtide nõustamine arengukavade koostamisel ja juhendi väljatöötamine. 	Ei
	Avalikkuse vähene huvi eelarvestrateegia vastu	<ul style="list-style-type: none"> Parem teavitamine. Püüda näitlikustada strateegia otsuseid, et elanikel tekiks teadmine, et strateegia on oluline dokument, milles kaasa rääkida. 	Jah, protsessi juhtimine
Eelarvestamine (<i>do</i>)	Eelarve koostamisel ei ole võimalik tugineda täielikult eelarvestrateegiale, kuna nende koostamine toimub paralleelselt	<ul style="list-style-type: none"> Tuua varasemaks eelarvestrateegia koostamise protsess, et eelarve koostamisel tugineda strateegias toodud näitajatele. 	Ei, oluline on arvestada planeerimise ja eelarvestamise etappe ajalist plaani
	Eelarve struktuur ei vasta arengukava struktuurile	<ul style="list-style-type: none"> Kaasata finantsspetsialist arengukava koostamise protsessi juurde ning leida koostöö lähendus, mis sobib nii sisuliselt kui tehniliselt. 	Jah, eelarve struktuur
	Probleemid eelarveaasta eesmärkide püstitamisel ja mõõdikute lisamisel	<ul style="list-style-type: none"> Hallatavate asutuste juhtide ja osakonna juhatajate koolitamine ja nõustamine eelarveaasta eesmärkide püsistamisel ja mõõdikute lisamisel. Analüüsida veel enne eelarveaasta lõppu mõõdikute sihtväärtusi ja nende võimalikku saavutamist, et planeerida vajadusel tegevusi ja vahendeid eesmärkideni jõudmiseks. 	Kaudselt, pigem planeerimisprotsessi osa. Aktuaalne on teema ka eelarveprotsessis

Aspekt	Probleemid	Lahendused	Vastavus tabeliga 3
Eelarvestamine (do)	Tulemuspõhisele eelarvele üleminek toimus kiirustatult ja kitsas ringis	<ul style="list-style-type: none"> Selgitada tulemuspõhise eelarvestamisele ülemineku eesmärgi ja seotud aspekte. Moodustada eelarve koostamiseks formaalne töögrupp 	Ei
	Eelarvevahendite piisavus eesmärkide täitmisel	<ul style="list-style-type: none"> Eesmärkide saavutamise maksumuse välja arvutamine 	Jah, eelarve struktuur
Aruandlus (check/study)	Arengukava seiret ei teostata kaks korda aastas	<ul style="list-style-type: none"> Analüüsida põhjalikult vajadust arengukava seire järgi kaks korda aastas, seire vähendamise korral teha vastav muudatus arengukavasse või leida ressurss seire teostamiseks kahel korral aastas 	Kaudselt, tulemuslikkuse hindamine
	Hallatavate asutuste arengukavade täitmise ülevaadet ei tehta kord aastas	<ul style="list-style-type: none"> Analüüsida vajalikkust. Viia sisse vajalikud muudatused õigusaktidesse või korraldada ülevaate koostamine 	Kaudselt, tulemuslikkuse hindamine
	Arengukava seirel puudub vastutaja	<ul style="list-style-type: none"> Määrata vastutaja, kelleks võiks olla linna arendusjuht. 	Jah, tulemuslikkuse hindamine
	Majandusaasta aruande tegevusaruanne ei ole seotud arengukavaga	<ul style="list-style-type: none"> Tuua sisse seosed arengukava ja majandusaasta aruande vahel 	Ei
	Tegevusaruandes antav informatsioon hallatavate asutuste juhtidelt jt ei ole koostatud ühtsetel alustel.	<ul style="list-style-type: none"> Välja töötada vorm hallatavatele asutustele ja vastutavatele ametnikele tegevusaruande koostamiseks 	Jah, tulemuslikkuse hindamine
	Tulemusnäitajate osas ei ole tehtud analüüsi tulenevalt sellele, kas need iseloomustavad kõige paremini eesmärgi täitmist ja on mõõdetavad.	<ul style="list-style-type: none"> Analüüsida eelarveaastaks püstitatud mõõdikuid nende tulemuslikkuse hindamise seisukohast. 	Jah, tulemuslikkuse hindamine
Otsustusprotsessi (act) analüüsi ei ole Elva võimalik veel läbi viia			
Üldine	Finantsspetsialist ei saa olla kogu tulemuslikkuse juhtimise protsessi juht	<ul style="list-style-type: none"> Tulemuspõhise eelarvestamise protsessi juht peab olema valdkonna juht, mitte osakonna spetsialist. Kaaluda muudatusi osakonnas juhtimises. 	Jah, protsessi juhtimine (üldine)
	Probleemid sise- ja väliskommunikatsioon	<ul style="list-style-type: none"> Rohkem tähelepanu pöörata organisatsioonisisesele kommunikatsioonile, kaasata nii hallatava asutuste juhte, osakonna juhatajaid kui volikogu liikmeid. Rohkem selgitada avalikkusele tulemuslikkuse juhtimise protsessi. 	

Allikas: autori koostatud.

SUMMARY

IMPLEMENTING PERFORMANCE BUDGETING IN ELVA

Marika Saar

The essence of performance budgeting is linking public sector funding with desired results. The idea itself is simple, implementing it, not so much. Performance budgeting is used in USA and OECD countries on both state and local government level. In Estonia, performance budgeting is not very widespread.

The topic of the Master's thesis is currently relevant, because in 2016, the town of Elva is implementing performance budgeting. The aim of the thesis is to make suggestions for better implementation of performance budgeting in Elva.

The goals of the thesis are following:

1. To give an overview of the essence of a public sector performance budgeting and its links to the Deming circle also known as the *Plan-Do-Check-Act* (PDCA) cycle;
2. Highlight the differences of performance budgeting as to compared to traditional budgeting;
3. Analyze the problems of implementing performance budgeting;
4. Map the legal framework regulating performance budgeting in Estonian local governments;
5. Find out how widespread is the implementation of the principles of performance budgeting in Estonian local governments;
6. Analyze the process of performance management and budgeting in Elva;
7. Give suggestions to implement the process of performance based planning, budgeting, reporting and decision making in Elva.

The thesis is based on qualitative research methods. The results of previous research have been used and various legal acts and administrative documents have been analyzed. Two individual and one focus group interview was conducted. Participant observation played

an important role in the research, as participating in the budgeting process is one of the duties of the author of the thesis as an employee of Elva.

The first chapter gives an overview of the different views and concepts of performance budgeting. The meaning of the term “performance budgeting” can be phrased in several ways, but the essence is that financial allocations are related with measurable results. In performance budgeting three categories can be differentiated: presentational budgeting, where performance-information is used but mainly as a background information and there is no connection between information and decisions; performance-informed budgeting where there is weak and chaotic link between information and decisions and direct performance budgeting where there are direct links between results and financing.

Performance budgeting is closely related with planning and evaluating the results. Different activities are integrated to whole through Deming circle also known as the *Plan-Do-Check-Act* (PDCA) cycle. PDCA cycle can effectively be used when describing local government performance management. In local government context the first stage (*plan*) of the cycle is linked with strategical planning (development plan and budgeting strategy), second stage (*do*) with performance budgeting (budget), third stage (*check*) with reporting (annual report) and forth stage (*act*) with deciding. Decision stage observes in what way results gained in third stage are carried over to first stage.

One of the quiddities that performance budgeting has is that non-monetary performance-information has important role in budgeting and planning, analyzing are also strongly linked to budgeting. Under traditional budgeting, the author means, cost-based budgeting, which is drawn up taken into account prior period’s budget fulfilment and increase of the costs. Performance budgeting and accrual budgeting are linked – if there is no accrual budgeting, performance budgeting is not possible.

Main problems with performance budgeting are related with setting long-term objectives; establishing performance indicators and evaluating them. Binding financing directly with outcomes is extremely difficult as budgeting is political process and there are other factors to consider besides performance-information. Problems can also arise with legal framework – does it support or not the implemenation of the performance budgeting and with leading the process and communicating it. In technical side there might be problems

with budget structure and with measuring the outcomes. It is difficult to bring out particular inputs and their impacts and links to outputs.

In the second, empirical chapter, the planning, budgeting, reporting and decision-making process of Elva is analyzed and based on that analyze some proposals given. A documentation analysis showed that in Estonia there are only two local governments who are using performance indicators in the budgeting process- Saue and Tallinn. Based on their experiences and recommendations the author developed couple suggestions to Elva. Going over the various laws and local government legal acts showed that the regulations of Estonian local governments rather support than hinder the implementation of performance budgeting.

The suggestions for improving the implementation of performance budgeting are structured based on the four stages of the PDCA cycle (planning, budgeting, reporting and decision making).

In the planning process, the suggestions mainly concern the need to amend development plans. The goals in development plans do not have indicators and there is no real overview which activities are actually taking place and which will only take place when co-financing is attained. The author suggests to encompass a financial specialist to help put together the development plan. The budgeting strategy does not have references to the development plan. The heads of subordinate establishments need to be trained and given support in putting together development plans and linking them to the town's development plan.

To enhance the budgeting process, the suggestions mainly concern the need to call together meetings when goals and indicators are set with the heads of subordinate establishments, their training and counseling. The reasons why performance budgeting must be implemented should be explained. Current indicators and their measurability must be analyzed to understand whether they measure what they claim to measure. Furthermore, the analysis should encompass whether, the activities that have been done have been sufficient and whether there are enough resources in the budget to reach the set goals. The author suggests deliberating whether the processing of the budget should be done earlier so that the budget could be based on the budget strategy. The author

suggests putting together a budget-working group in order to enhance communication and the management of the process.

The suggestions regarding the reporting process mainly concern the need to accord to the development plan and the statute such as: is it necessary and is it possible to monitor the development plan twice a year, should an overview of the development plans of subordinate establishments be given to the council once a year. If that is found to be important, then a person responsible for that should be appointed. The activity report of the annual financial report should be written with more care – links with the development plan must be brought out and a form for giving overviews should be put together for department heads and the heads of subordinate establishments. The common form would aid in making the overview better and more heterogeneous. The author also suggests analyzing the goals set in the budget of 2016 and whether or not they have been achieved in the annual financial report.

The author found it most difficult to make suggestions regarding the decision making process, as there was no information regarding the success of the previous cycle. It is important, though, that the results of the reporting process are used as an input in putting together the new development plan, budgeting strategy and budget to ensure the completeness of the PDCA cycle. During the discussions, one person should be appointed as the leader of the process.

Overall problems are involved with managing the process, leading it and communicating it. It is important to find the leading person in Elva, who would manage the development process and it would probably need some changes in financial department. Author suggest to direct more attention to internal and external communication, to introduce the process of performance budgeting to workers of Elva City council and to the public.

When comparing the problems of implementation in Elva to the theoretical problems that the author gathered during documentation analysis, the author found four problems that were not described in the theoretical studies: consistency between different development plans; drawing up the budget strategy should take place before putting together final budget; transition to performance budgeting is rushed and involves relatively tight group of people; there are no references to development plans in annual reports.

Relying on Saue and Tallinn experiences, author suggests to pay even more attention to Elva's budgeting strategy and its links with different development plans; look over valid development plans and their links with each other; establish work-group for drawing up a budget; follow Tallinn lead with their service plan; introduce city's activities and plans while approving the annual report; change the city's development plan monitoring date for earlier; work out forms to get inputs to activity reports and to integrate next year's annual report with performance indicator analyze.

Based on the theoretical analyze, author has added proposals, additional to the ones, mentioned before, which are related to evolving the performance budgeting process; analyzing the inputs and outputs and their synergies; if Elva has too many or too few goals set on one budget year and if performance indicators should be similar during budget years or can they differ.

In the future it would be intriguing to analyze the decision making process in Elva to see whether discussions and analysis will reveal that the steps made have been enough for further activities. Further research could also encompass the activities of the state in developing the budgeting process of local governments. Before making performance budgeting mandatory or voluntary, the extent that the local government is free to set their own goals, the proportion of fixed costs should be analyzed. Also, the reasons why performance budgeting is not widely used in local governments and what would be the benefits of using it could be analyzed.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Marika Saar

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine Elva linnas“, mille juhendajad on professor Toomas Haldma ja teadur Kadi Timpmann.
 - 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
 - 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus 24.05.2016